



Fiscalité des particuliers et planification financière personnelle



MONTRÉAL 2 février 2017

Table ronde sur la fiscalité des particuliers

- **Questions posées à l'Agence du revenu du Canada (ARC) :**

1.1) Ne pas réclamer la DPE au fédéral

Le paragraphe 125(1) L.I.R. nous indique que la société qui est une SPCC peut déduire de son impôt payable par ailleurs pour l'année une somme égale au produit de la multiplication du taux de la déduction pour petite entreprise qui lui est applicable pour l'année (17.5 % en 2017) par la moins élevée des sommes prévues aux alinéas 125(1)a), b) et c) L.I.R. Il est reconnu que l'utilisation du verbe pouvoir dans un contexte d'une déduction (« peut déduire ») par le législateur indique qu'il s'agit d'une déduction discrétionnaire.

Selon la variable « D » de la définition de CRTG prévue au paragraphe 89(1) L.I.R., le « *revenu imposable rajusté* » est un élément pertinent qui augmente le CRTG. Cette expression est définie également au paragraphe 89(1) L.I.R. et représente la portion du revenu imposable de la société pour l'année qui n'est pas sujet à la DPE et qui ne représente pas un « *revenu de placement total* »¹. Cette définition fait référence à « *la somme déduite par la société pour l'année en application du paragraphe 125(1)* ». Nous comprenons donc que lorsqu'une société choisit de ne pas déduire la DPE dans le calcul de son impôt payable à l'égard de son REEA pour une année d'imposition donnée, son compte de CRTG est généralement augmenté en conséquence².

¹ Définie au paragraphe 129(4) L.I.R.

² Vous avez confirmé notre interprétation dans le cadre d'une interprétation technique portant le numéro 2016-0648481E5 rendue le 20 juin dernier.

Toutefois, la définition de « *réduction d'impôt général* » (RIG) prévue au paragraphe 123.4(2) L.I.R. ne fait pas référence au concept de « *revenu imposable rajusté* », mais plutôt au concept de « *revenu imposable à taux complet* ». Selon l'alinéa b) de la définition de cette expression prévue au paragraphe 123.4(1) L.I.R., c'est la moins élevée des sommes déterminées à l'égard de la société pour l'année selon les alinéas 125(1)a) à c) qui est prise en considération. Conséquemment, le fait qu'une société ne déduise pas la DPE lorsqu'elle a le droit de le faire n'aura pas pour effet d'augmenter sa RIG.

Pour les années d'imposition qui commenceront après le 31 décembre 2016, une société québécoise qui ne peut pas bénéficier de la DPE-Québec applicable pour l'année parce que le critère des 5 500 heures travaillées n'est pas respecté, pourrait tirer avantage à ne pas bénéficier de la DPE au fédéral. Bien que le taux d'impôt corporatif combiné passerait de **22.3%** à **26.9%**, l'avantage de ne pas bénéficier de la DPE au fédéral découlerait du fait que la totalité du REEA généré par la société pourrait être distribuée sous forme de dividendes déterminés.

QUESTION À L'ARC :

Pouvez-vous confirmer notre interprétation dans la situation ci-dessus exposée à l'effet qu'une SPCC qui décide de ne pas déduire la DPE dans le calcul de son impôt fédéral lorsqu'elle y a droit n'aura pas droit à la RIG.

RÉPONSE DE L'ARC :

La RIG, prévue au paragraphe 123.4(2) L.I.R., correspond au produit de la multiplication du pourcentage de réduction du taux général qui lui est applicable pour l'année par son revenu imposable au taux complet pour l'année.

L'expression « *revenu imposable au taux complet* » est définie au paragraphe 123.4(1) L.I.R. C'est l'alinéa b) de cette définition qui s'applique lorsque la société est une SPCC. Pour une telle société, le revenu imposable assujéti à l'impôt prévu au paragraphe 123(1) L.I.R. sera réduit, entre autres, par la moins élevée des sommes déterminées à son égard pour l'année selon les alinéas 125(1)a) à c) L.I.R.

Les sommes déterminées selon les alinéas 125(1)a) à c) L.I.R. sont les sommes qui servent à établir la somme qui pourrait être déduite par la SPCC à titre de DPE. Ainsi, la moins

élevée des sommes déterminées à son égard pour l'année représente uniquement la somme qui donne droit à la DPE sans égard au fait qu'une déduction à titre de DPE soit réclamée ou non.

Par conséquent, une SPCC pourrait choisir de ne pas déduire un montant à titre de DPE mais la moins élevée des sommes déterminées selon les alinéas 125(1)a) à c) L.I.R. réduirait néanmoins le revenu imposable dans le calcul de son « revenu imposable à taux complet » qui sert au calcul de la RIG prévue au paragraphe 123.4(2) L.I.R.

1.2) **Dépenses de bureau à domicile et d'automobile**

Cette question a été retirée à la demande de l'ARC.

1.3) **Vivre séparé sous le même toit**

L'ARC a reconnu dans différentes interprétations techniques qu'il était possible pour deux particuliers de vivre sous le même toit tout en étant séparés. Cela a notamment été mentionné dans les interprétations techniques 9714368, 9833139, 9902035, 9933028, 2010-0364841E5 et 2010-0377532M4. De plus, dans l'interprétation technique 2010-0377532M4, l'ARC reconnaît que ce principe vise aussi la prestation fiscale canadienne pour enfants (PFCE) et non pas seulement le crédit d'impôt pour une personne à charge admissible. La définition de « époux ou conjoint de fait visé » à l'article 122.6 L.I.R. supporte d'ailleurs ce commentaire de l'ARC et vise donc aussi la nouvelle Allocation canadienne pour enfants (ACE). De plus, plusieurs de ces interprétations font référence aux points à s'attarder pour conclure que deux particuliers vivent séparés, mais sous le même toit.

De multiples décisions de la Cour canadienne de l'impôt ont également reconnu cette possibilité. Il s'agit notamment des décisions Longchamps, 86 DTC 1694 (cette décision est citée de multiples fois par l'ARC dans les interprétations techniques mentionnées précédemment et dans la jurisprudence en général), Rangwala, 2000 DTC 3652, Sigouin, 2001 DTC 3724, Uwasomba, 2003 DTC 3944, Benson, 2003 DTC 3960, Bellavance, 2004 CCI 5, Aukstinaitis, 2008 CCI 104 et Perron, 2010 CCI 547. Le tribunal administratif du Québec l'a aussi répété à maintes reprises, et encore tout récemment dans la décision 2014 QCTAQ 11236, où le juge, en donnant raison au particulier qui invoquait ne plus avoir de conjoint même si les deux vivaient encore sous le même toit, a précisé ceci :

« La Régie, suivant ses pratiques opérationnelles, applique un critère sans nuance; ainsi, que les parties aient rompu le lien marital ou qu'elles aient obtenu un jugement de divorce ou de séparation n'est pas suffisant. S'ils vivent encore sous le même toit, elle estime qu'ils sont toujours des conjoints au sens de la loi. Cette interprétation ne peut être retenue. À l'article 2.2.1 de la loi, le législateur oppose les concepts de « vivre maritalement » et de « vivre séparés ». L'article 1029.8.61.12.3 de la loi fait sensiblement de même. Le législateur n'utilise directement en aucun cas des critères de cohabitation. »

En plus de l'intention réelle de se séparer, les tribunaux ont aussi considéré un certain nombre de facteurs afin de déterminer si, dans les faits, deux personnes, vivant sous le même toit,

vivaient séparées à un moment donné. Ils ont examiné si les comportements habituels entre conjoints étaient présents entre les personnes, telles les activités sociales communes, la communication entre eux, la discussion des problèmes familiaux, les relations sexuelles, etc. Dans une moindre mesure, ils ont aussi regardé si les conjoints se rendaient certains services domestiques, tels cuisiner les repas ou faire la lessive. Finalement, les tribunaux ont considéré la raison pour laquelle les conjoints continuaient à habiter la même résidence, alors que leur intention était de vivre séparés. La plupart de ces critères ont été cités pour la première fois dans la décision Molodowich c. Penttinen, 1980 CanLII 1537, une décision de la Cour supérieure de l'Ontario. Ceux-ci ont également été cités par la Cour suprême dans la décision M. c. H., 1999 CanLII 686 (CSC). D'ailleurs, la décision Molodowich est souvent citée dans les différentes décisions des tribunaux sur ce sujet et les critères qui y sont listés ont même été repris par l'ARC dans l'interprétation technique 2006-0198341E5. Le concept de vivre séparés tout en vivant sous le même toit est un principe fortement établi depuis des décennies, que ce soit en droit de la famille, en droit fiscal ou en vertu de la Loi sur le divorce.

En pratique, à la lumière de certains dossiers qui ont été portés à notre attention, il semble très difficile pour un contribuable d'être reconnu comme étant séparé tout en vivant sous le même toit que son ancien conjoint. Il faut généralement que le particulier se rende à l'étape des oppositions pour défendre son point. Bien que la position initiale de l'ARC dans un tel cas (soit de considérer les deux particuliers vivant sous le même toit comme des conjoints tant qu'un des deux ne quitte pas le foyer) paraît justifiée pour éviter les abus, les faits propres à la situation d'un contribuable devraient faire l'objet d'une analyse juste et complète afin de déterminer s'il est séparé ou non, comme le précise l'interprétation technique 2010-0377532M4 :

« Where there is only one distinct household unit, the CRA will undertake a more in-depth review to determine whether the individuals are living separate and apart. As part of its review of a particular case, the CRA will give consideration to the existence of a court order or agreement; however, the only legal authority for determining benefit eligibility is the ITA. The general requirement is there must be an intent by one or both of the spouses to separate. »

Il appert cependant que les représentants de l'ARC utilisent une approche initiale de refus systématique malgré la jurisprudence très claire et les interprétations techniques publiées par l'ARC depuis de nombreuses années. Le site Web de l'ARC indique d'ailleurs que « *si vous*

continuez à vivre ensemble et à partager les responsabilités parentales et financières, l'ARC ne vous considèrera pas comme séparés aux fins des dispositions législatives sur l'ACE et le crédit d'impôt pour la TPS/TVH ».

Or, en pratique, il n'est pas rare, loin de là, que des personnes qui étaient des conjoints continuent à vivre sous le même toit en attendant la vente de leur résidence, ce qui peut prendre un certain nombre de mois (4, 6, 8, 10 mois ou même plus, selon la région au Canada, bien qu'il s'agisse d'une situation temporaire), afin de minimiser les impacts financiers de la séparation. Toutefois, pendant cette période, les solides critères établis par la jurisprudence seront souvent satisfaits.

QUESTIONS À L'ARC :

- A. L'ARC peut-elle préciser si elle est toujours d'avis que deux individus peuvent vivre séparés, tout en demeurant sous le même toit?
- B. L'ARC peut-elle donner plus de détails sur les procédures ou politiques qui sont actuellement suivies par ses employés lorsqu'un particulier déclare être séparé, tout en vivant toujours sous le même toit que son ex-conjoint?
- C. L'ARC peut-elle indiquer les informations que devraient fournir deux particuliers qui sont séparés, mais qui vivent sous le même toit, afin de faire reconnaître rapidement leur séparation, et ce, sans devoir se rendre au niveau de la division des oppositions et des appels pour défendre leur position?

RÉPONSES DE L'ARC :

Réponse à la sous-question a) :

Selon la position de longue date de l'ARC, deux individus peuvent vivre séparés tout en demeurant sous le même toit. Les caractéristiques généralement acceptées afin de déterminer si deux individus vivent séparés ont été énoncées dans *Molodowich v. Penttinen* et confirmées par la Cour suprême du Canada dans *M. c. H.* Ces éléments incluent notamment le partage d'un toit, les rapports personnels et sexuels, les services rendus entre conjoints, les relations et les activités sociales, le soutien financier, les enfants et l'image sociétale du couple.

La question de savoir si deux personnes vivent séparés pour les fins de la Loi de l'impôt sur le revenu est une question de fait qui ne peut être résolue qu'après un examen complet de tous les faits, gestes, circonstances et documents pertinents à la situation donnée. Malgré le fait qu'il

existe plusieurs éléments à considérer pour déterminer si deux individus vivent séparés, il n'est pas nécessaire que tous ces éléments soient présents dans une situation en particulier. De plus, comme l'ont souligné les juges de la Cour suprême du Canada dans M. c. H, le poids à accorder à chacun de ces éléments peut varier d'une situation à l'autre.

Réponse de l'ARC à la sous-question b) :

Compte tenu des principes d'autocotisation et d'observation volontaire du régime fiscal canadien, l'ARC accepte généralement l'état civil déclaré par un contribuable lors de la production de sa déclaration de revenus. De façon générale, un avis de cotisation initial est émis sur la base de l'information fournie par ce dernier. Certains crédits d'impôt ou déductions fiscales pourraient toutefois faire l'objet d'une vérification, avant ou après l'émission d'un avis de cotisation, lorsqu'ils sont demandés par un contribuable séparé qui demeure à la même adresse que son ex-époux ou ex-conjoint de fait. Dans un tel cas, des informations et pièces justificatives pourraient être exigés afin de démontrer qu'ils vivent bel et bien séparés aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu.

Dans le cadre d'une demande de prestations, telles que l'ACE et le crédit pour la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée, lorsqu'un couple séparé demeure à la même adresse et qu'un changement d'état civil est demandé, l'ARC fera généralement une demande de renseignements avant de modifier le statut des personnes concernées et de déboursier les prestations fiscales réclamées. Afin d'accélérer le processus, les contribuables devraient donc fournir une preuve suffisante avec leur demande de prestations. Sinon, des éléments de preuve démontrant que le contribuable et son ex-époux ou ex-conjoint de fait mènent des vies distinctes pourront être transmis en réponse à une lettre de validation de l'ARC.

Réponse de l'ARC à la sous-question c) :

Lorsqu'un contribuable et son ex-époux ou ex-conjoint de fait déclarent qu'ils habitent à la même adresse, mais dans deux unités de logement distinctes, les documents suivants peuvent être fournis pour appuyer leur déclaration :

- Une copie du rôle d'évaluation municipale indiquant deux unités de logement distinctes;
- Une copie de chacune des polices d'assurance habitation ou d'une assurance commune avec un addenda concernant le deuxième logement.

Lorsqu'un contribuable et son ex-époux ou ex-conjoint de fait déclarent qu'ils habitent à la même adresse, mais qu'ils se considèrent comme des colocataires depuis la date de la séparation, les documents ci-dessous peuvent être fournis pour appuyer une demande de détermination :

- Document de divorce;
- Une ordonnance de la cour ou une entente de séparation légale qui expose les détails juridiques sur le type d'arrangements visant soit les individus, la garde des enfants et des dispositions concernant le soutien de l'enfant;
- Autres documents légaux;
- Documents hypothécaires indiquant la prise en charge de la totalité de l'hypothèque par une des parties et la date effective du changement;
- Preuve de prêts de véhicule individuel indiquant la date effective du changement, s'il y a lieu;
- Preuve d'assurance automobile pour chacun des ex-époux ou ex-conjoints de fait indiquant la date effective du changement (d'assurance familiale à individuelle);
- Preuve d'assurance médicale individuelle indiquant la date effective du changement ou la date à laquelle l'époux ou le conjoint de fait a été supprimé du dossier du client;
- Relevé de carte de crédit individuelle indiquant la date effective du changement, s'il y a lieu;
- Lettre d'un tiers indépendant, complétée par des personnes en autorité, attestant que les deux particuliers vivent à la même adresse, mais vivent des vies séparées et ne se présentent plus comme un couple depuis une certaine date.

Il convient de noter que la production d'un nombre limité de pièces justificatives pourrait ne pas suffire pour démontrer que des individus vivent séparés aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu. L'ARC doit examiner l'ensemble des renseignements disponibles pour conclure qu'un contribuable et son ex-époux ou ex-conjoint de fait mènent des vies distinctes malgré le fait qu'ils continuent à vivre sous le même toit.

1.4) **Changement d'usage et dépenses en capital rattachées à la partie « personnelle » d'un duplex**

Imaginons la situation hypothétique suivante. Un particulier acquiert en 2010 un duplex pour un montant de 300 000 \$ (la portion « bâtisse » seulement pour simplifier l'exemple). Le duplex est composé de deux logements de même taille et ayant les mêmes caractéristiques. Le particulier habite un des deux logements et loue l'autre. Ainsi, la moitié du coût d'acquisition, soit 150 000 \$, représente le coût en capital de la portion du duplex servant à gagner du revenu de location ainsi que le prix de base rajusté de la portion personnelle du duplex.

Au début de 2016, le particulier décide de quitter le logement qu'il habite et de s'installer dans le logement qui était auparavant loué. Quant au logement qu'il habitait antérieurement, le particulier décide de le louer. Bien qu'il y ait un changement d'usage à l'égard de chacun des deux logements, pris dans son ensemble, il ne semble pas y avoir eu de changement d'usage à l'égard du duplex. En effet, le duplex (qui est un seul bien selon la position actuellement connue de l'ARC) était utilisé, avant le déménagement du propriétaire, à 50 % dans le but de gagner du revenu, et il est toujours utilisé, après le déménagement du propriétaire, à 50 % dans le but de gagner du revenu. Comme le pourcentage est le même, les règles prévues à l'alinéa 45(1)c L.I.R., dans le cas d'un changement partiel d'usage, ne semblent pas applicables.

Plus tard en 2016, le particulier décide de faire lui-même des travaux importants dans le logement qu'il habite depuis le début de 2016. Il s'agit clairement de déboursés de nature capitale et non pas seulement d'une remise du logement à l'état d'origine. Comme les débours ne sont pas attribuables à la partie locative, aucun de ceux-ci ne fut capitalisé à la portion locative. Le montant déboursé pour l'achat des matériaux à l'égard des travaux effectués par le particulier est de 50 000 \$, alors que la valeur marchande de l'immeuble a augmenté de 100 000 \$ suite à la réalisation desdits travaux, selon une évaluation obtenue d'un expert indépendant. Aucun emprunt additionnel ne fut obtenu pour la réalisation des travaux. Comme les seuls travaux réalisés sur l'immeuble sont ceux effectués dans la partie habitée par le particulier, il nous semble raisonnable de croire que cette augmentation de valeur doit être attribuée en totalité au logement habité par le particulier.

QUESTIONS À L'ARC :

- A. Lorsque le particulier décide de changer de logement au début de 2016, doit-on considérer qu'il y a eu un changement d'usage pour chacun des logements, ce qui entraînerait une

disposition réputée de 100 % de l'immeuble selon les règles prévues au paragraphe 45(1) L.I.R., ou bien s'il faut comparer le pourcentage d'utilisation globale du duplex pour gagner du revenu avant le changement avec celui après le changement, pour déterminer le pourcentage du changement d'usage?

- B. Est-ce que l'ARC considère qu'il y a un changement d'usage partiel du duplex suite à la réalisation des travaux plus tard en 2016, puisque la proportion entre la valeur marchande du logement loué (150 000 \$) par rapport à celle du logement habité par le propriétaire (250 000 \$) n'est plus de 50-50, mais plutôt 37,5-62,5. Basée sur le coût, la nouvelle répartition serait plutôt de 43-57 (150 000 \$ vs 200 000 \$). Par contre, basée sur la superficie, la répartition demeurerait à 50-50.
- C. Suite aux travaux, la répartition entre l'usage pour gagner du revenu et l'usage personnel basée sur la juste valeur marchande (ou sur le coût capitalisé) de chacun des logements est différente de la répartition initiale de 50-50 (basée sur la superficie). Est-ce que le particulier devrait alors changer la proportion de certaines dépenses déductibles (notamment les taxes foncières qui sont basées sur la valeur de l'immeuble) dans le calcul du revenu de location en raison de ce changement? Une nouvelle répartition pourrait ainsi être justifiable pour certaines dépenses (taxes foncières), mais pas pour d'autres (intérêts sur emprunt, dépenses d'entretien visant l'ensemble de la bâtisse).
- D. En cas de disposition du duplex, est-ce que l'ARC reconnaît que la prise de valeur de l'immeuble est attribuable uniquement à la partie habitée par le propriétaire suite aux travaux effectués? Ainsi, plutôt que de répartir le produit de disposition sur une base 50-50 comme cela avait été le cas avec le coût lors de l'achat, il faudrait plutôt considérer que le logement locatif a une valeur marchande de 150 000 \$ et le logement personnel, une valeur de 250 000 \$, et ce, suite aux travaux effectués uniquement dans la partie personnelle du duplex. L'ARC a d'ailleurs conclu en ce sens dans l'interprétation technique 2000-0047535 à l'égard d'une situation similaire. Revenu Québec en arrive également à une telle conclusion dans sa réponse à la question 6 de la table ronde provinciale du Congrès 2007 de l'APFF.

RÉPONSES DE L'ARC :

Réponse de l'ARC à la question a)

L'ARC est d'avis qu'un immeuble est normalement considéré comme étant un seul et unique bien à moins que ce bien ne fasse l'objet d'une subdivision légale en deux ou plusieurs biens distincts. Or, le paragraphe 45(1)a L.I.R. s'applique uniquement en cas de changement complet d'usage, c'est-à-dire lorsqu'un contribuable a acquis un bien à une autre fin et qu'il

commence, à un moment postérieur, à l'utiliser en vue de gagner un revenu, ou vice-versa. Dans la situation soumise, l'alinéa 45(1)a) L.I.R. ne trouve donc pas application.

L'alinéa 45(1)c) L.I.R. régit les situations où il y a un changement, à un moment donné après l'acquisition d'un bien par un contribuable, dans le rapport entre l'usage qu'il en fait habituellement en vue de gagner un revenu et l'usage habituel du bien à une autre fin.

Dans la situation soumise, bien que chacun des logements de l'immeuble ait fait l'objet d'un changement d'usage au début de l'année 2016 lorsque le particulier quitte le logement qu'il habitait alors et s'installe dans le logement qui était auparavant loué, le rapport entre l'usage que le contribuable fait habituellement de l'immeuble en vue de gagner un revenu et l'usage habituel de l'immeuble à une autre fin n'a pas changé à ce moment. Il n'y a donc pas de changement d'usage de l'immeuble aux fins de l'alinéa 45(1)c) L.I.R. au début de l'année 2016 en raison du déménagement du particulier.

Réponse de l'ARC à la question b)

Tel qu'il est mentionné précédemment, l'alinéa 45(1)c) L.I.R. régit les situations où il y a un changement, à un moment donné après l'acquisition d'un bien par un contribuable, dans le rapport entre l'usage qu'il en fait habituellement en vue de gagner un revenu et l'usage habituel du bien à une autre fin.

De manière générale, l'ARC est d'avis que des travaux de rénovation faits par un contribuable à un seul des deux logements dans une situation telle que la situation décrite n'auraient pas, en soi, pour effet de changer le rapport entre l'usage que le contribuable fait habituellement de l'immeuble en vue de gagner un revenu et l'usage habituel de l'immeuble à une autre fin. Nos commentaires seraient différents si les travaux de rénovation avaient pour effet de modifier la superficie relative de chacun des logements.

Réponse de l'ARC à la question c)

En vertu de l'alinéa 18(1)a), une dépense n'est pas déductible dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, sauf dans la mesure où elle a été engagée ou effectuée par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien. Lorsqu'une dépense est engagée relativement à l'ensemble d'un bien dont une partie seulement est utilisée en vue de gagner un revenu, la dépense doit être répartie entre les deux parties du bien de manière à

ce que seule la partie de la dépense qu'il est raisonnable de considérer avoir été engagée en vue de gagner un revenu soit déduite. Dans le cas où un contribuable loue une partie de l'immeuble qu'il habite, et tel qu'il est énoncé dans le Guide T4036, Revenus de location, il peut utiliser la superficie louée ou le nombre de pièces louées dans l'immeuble pour répartir ses dépenses, pourvu que la répartition soit raisonnable. Il appartient à chaque contribuable d'établir cette répartition de manière raisonnable compte tenu de l'ensemble des circonstances applicables à sa situation.

Réponse de l'ARC à la question d)

La question soulevée est fondée sur l'hypothèse que l'augmentation de valeur du duplex entre le moment où il a été acquis et le moment où l'évaluation a été effectuée, suite à la réalisation des travaux de rénovation, est entièrement attribuable auxdits travaux. Elle pose également pour hypothèse que l'augmentation de valeur découlant des travaux serait toujours reflétée dans la juste valeur marchande du duplex au moment de la disposition. L'ARC est dans l'impossibilité de vérifier ces hypothèses. Par conséquent, à l'exception des commentaires énoncés précédemment en réponse aux questions 1.4 b) et c), l'ARC ne peut se prononcer sur les conséquences fiscales découlant de la situation décrite.

1.5) Allocation kilométrique raisonnable et frais de fonctionnement d'une automobile

Allocation kilométrique raisonnable

La législation prévoit que pour être raisonnable, une allocation versée à un employé doit être basée uniquement en fonction des kilomètres parcourus dans l'accomplissement de l'emploi et l'employé ne doit pas recevoir un remboursement pour les dépenses engagées en plus de l'allocation.

L'ARC s'est déjà prononcé à plusieurs reprises sur le caractère raisonnable d'une allocation automobile. Dans l'interprétation technique 2012-0454131C6, l'ARC a mentionné que les montants que le Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada (SCTC) fixe à titre d'allocation de déplacement sont des montants raisonnables pour les fins de l'alinéa 6(1)b) L.I.R. En date du 1^{er} juillet 2016, ce taux est de 0,49 \$ par km pour un employé effectuant un déplacement au Québec.

De plus, dans différentes interprétations techniques, dont l'interprétation 2012-0463581E5, l'ARC a précisé qu'elle considère généralement les taux énoncés à l'article 7306 du Règlement de l'impôt sur le revenu (RIR) comme étant raisonnables aux fins du calcul d'une allocation pour l'usage d'un véhicule à moteur, visée à l'alinéa 6(1)b) L.I.R. Pour 2016, ce taux est de 0,54 \$ par km pour les 5 000 premiers et 0,48 \$ par km pour l'excédent.

Finalement, dans l'interprétation technique 2010-0362781E5, l'ARC a précisé qu'une allocation qui couvre les frais réels engagés (out-of-pocket costs) d'un employé serait généralement considérée comme une allocation raisonnable, et ce, même si ce montant diffère des taux énoncés à l'article 7306 RIR.

QUESTIONS À L'ARC :

- A. Un employeur peut-il verser une allocation à son employé en utilisant, parmi les trois méthodes citées précédemment, celle qui donne le résultat le plus favorable (soit le montant le plus élevé) tout en conservant le caractère raisonnable de ladite allocation?
- B. Est-ce que les mêmes principes s'appliquent à l'égard d'une voiture électrique?

RÉPONSES DE L'ARC :

Réponse de l'ARC à la sous-question a)

En général, toute somme reçue à titre d'allocation pour frais de déplacement ou pour l'usage d'un véhicule à moteur doit être incluse dans le revenu d'un employé pour une année d'imposition en vertu de l'alinéa 6(1)b) L.I.R., sauf si elle fait partie de la liste d'exceptions, notamment aux sous-alinéas 6(1)b)(v) et (vii.1) L.I.R. Pour que ces deux exceptions s'appliquent, l'allocation doit, entre autres, être raisonnable. La Loi de l'impôt sur le revenu ne précise pas ce qu'est une « allocation raisonnable » pour les fins de l'article 6 L.I.R. La question de savoir si une allocation est raisonnable en est une de fait qui ne peut être résolue qu'après une analyse de tous les faits pertinents propres à chaque situation.

Sommairement, la position de longue date de l'ARC est qu'une allocation calculée selon un taux par kilomètre est considérée comme raisonnable si toutes les conditions suivantes s'appliquent :

- l'allocation est calculée uniquement selon le nombre de kilomètres parcourus pour affaires dans l'année;

- le taux par kilomètre est raisonnable;
- l'employeur n'a pas remboursé l'employé pour des dépenses liées à cette utilisation du véhicule.

L'ARC est d'avis qu'un taux par kilomètre est raisonnable s'il vise à couvrir les dépenses engagées par un employé pour l'usage d'un véhicule à moteur dans l'accomplissement de ses fonctions d'emploi. Par exemple, pour justifier qu'un taux par kilomètre est raisonnable on pourrait, entre autres, tenir compte des éléments suivants : le type de véhicule, les conditions routières et le coût de l'essence ou le tarif d'électricité à l'endroit spécifique.

De plus, une allocation qui est trop élevée ou pas assez élevée par rapport aux dépenses qu'on s'attend qu'un employé engage dans une situation spécifique n'est pas raisonnable.

De façon générale, l'ARC considère un taux basé sur le kilométrage comme raisonnable s'il correspond au taux prescrit selon l'article 7306 R.I.R. Cette position administrative s'applique lorsqu'un employé assume toutes les dépenses liées au véhicule à moteur. Cependant, un taux différent de celui prescrit peut être considéré comme raisonnable compte tenu des faits particuliers à une situation.

Ainsi, l'employeur et l'employé devront conserver les pièces justificatives ou les autres preuves acceptables qui ont servi à établir que l'allocation kilométriques est d'un montant raisonnable dans les circonstances.

Réponse de l'ARC à la sous-question b)

À cette date, l'ARC n'a aucune politique spécifique concernant les allocations kilométriques pour un véhicule à moteur électrique.

Frais de fonctionnement

Des méthodes de calcul sont prévues dans la Loi de l'impôt sur le revenu pour établir le montant d'un avantage imposable lorsqu'une voiture est fournie à un employé par son employeur, et que ce dernier assume les frais de fonctionnement s'y rattachant. On y retrouve deux composantes, soit l'avantage pour le droit d'usage et l'avantage relatif aux frais de fonctionnement. Notamment, le calcul de base de l'avantage imposable pour les frais de

fonctionnement est de 0,26 \$ par km parcouru à des fins personnelles, lorsque l'employeur assume les frais de fonctionnement.

QUESTIONS À L'ARC :

- A. Le taux de 0,26 \$ par km, prévu pour 2016, s'applique-t-il également aux voitures électriques?
- B. Dans le cas où l'employé assumerait personnellement la totalité des frais de fonctionnement relatif à l'automobile fourni par son employeur, est-ce qu'une allocation versée par l'employeur de 0,26 \$ par kilomètre parcouru à des fins d'affaires serait jugée raisonnable par l'ARC? Il s'agit en fait du même taux que celui qui serait applicable aux fins du calcul de l'avantage imposable relatif aux frais de fonctionnement si l'employeur payait ceux-ci.

RÉPONSES DE L'ARC :

Réponse de l'ARC à la sous-question a)

L'alinéa 6(1)k) L.I.R. et à l'article 7305.1 R.I.R. ne comprennent pas de règles spécifiques pour les voitures électriques. Si la voiture électrique est une « automobile » au sens de ce terme au paragraphe 248(1) L.I.R., le montant de l'avantage relatif au fonctionnement de cette automobile sera déterminé en vertu de l'alinéa 6(1)k) L.I.R. et du paragraphe 7305.1 R.I.R., s'il y a lieu. Ainsi, le calcul est le même peu importe la source d'énergie qui alimente le moteur de l'automobile.

Réponse de l'ARC à la sous-question b)

La réponse à cette question est la même que celle indiquée pour la question A. L'ARC ne peut pas confirmer dans le cadre d'une demande d'interprétation technique si un taux de 0.26 \$ par kilomètre parcouru à des fins d'affaires serait ou non raisonnable.

1.6) Crédit d'impôt pour une personne à charge admissible

Le crédit d'impôt pour une personne à charge admissible est défini à l'alinéa 118(1)b) L.I.R. Pour y avoir droit, il est notamment prévu que le particulier doit, règle générale, remplir les conditions suivantes, à un moment de l'année :

- Il ne réclame pas le crédit pour conjoint en vertu de l'alinéa 118(1)a) L.I.R.;

- D'une part, il n'est pas marié ou ne vit pas en union de fait ou, dans le cas contraire, ne vit pas avec son époux ou conjoint de fait ni ne subvient aux besoins de celui-ci, pas plus que son époux ou conjoint de fait ne subvient à ses besoins;
- D'autre part, il tient, seul ou avec une ou plusieurs autres personnes, et habite un établissement domestique autonome où il subvient aux besoins d'une personne qui, à ce moment, remplit les conditions suivantes :
 - a) Elle réside au Canada, sauf s'il s'agit d'un enfant du particulier,
 - b) Elle est entièrement à charge, soit du particulier, soit du particulier et d'une ou de plusieurs de ces personnes,
 - c) Elle est liée au particulier,
 - d) Sauf s'il s'agit du père, de la mère, du grand-père ou de la grand-mère du particulier, elle est soit âgée de moins de 18 ans, soit à charge en raison d'une infirmité mentale ou physique.

En pratique, il semble que plusieurs contribuables se font refuser l'accès au crédit d'impôt pour une personne à charge admissible sous prétexte que le particulier n'a pas la garde légale de l'enfant. Des avis d'opposition doivent alors être déposés et les situations favorables se règlent souvent à cette étape.

Les autorités fiscales considèrent généralement que lorsqu'un parent n'a qu'un droit de visite ou d'accès, mais n'a pas un droit légal de garde, l'enfant ne peut être considéré comme étant entièrement à charge. Quelques interprétations techniques confirment cette position de la part des autorités fiscales, notamment l'interprétation technique 9921477 et plus récemment, l'interprétation technique 2010-0374871E5.

Or, suite à quelques décisions des tribunaux rendues au début des années 2000, il semble y avoir contradiction avec la position de l'ARC concernant l'exigence d'avoir une garde légale de l'enfant, et ce, afin de pouvoir prétendre qu'un enfant est entièrement à charge aux fins du crédit pour une personne à charge admissible.

QUESTIONS À L'ARC :

Dans le cas où un parent a seulement un droit de visite à l'égard de son enfant pour une fin de semaine sur deux, l'ARC peut-elle confirmer, à la lumière des informations présentées ci-dessus, que le parent en question a, à un moment donné de l'année, tenu et habité un

établissement domestique autonome dans lequel il a subvenu aux besoins de l'enfant, qui était entièrement à sa charge à ce moment, et qu'il pourra ainsi réclamer le crédit d'impôt pour une personne admissible à l'égard de l'enfant en question, en prenant pour acquis que les autres conditions sont remplies?

RÉPONSE DE L'ARC :

La question à savoir si un enfant est entièrement à la charge de l'un de ses parents à un moment de l'année en est une de fait devant être déterminée selon les circonstances propres à chaque cas et ne dépend pas des modalités de garde en soi. Règle générale, l'ARC considère qu'un particulier a un enfant entièrement à charge lorsqu'il est responsable des activités quotidiennes habituelles d'élever l'enfant telles que s'assurer que celui-ci va à l'école, s'occuper de ses repas, le loger, etc. En d'autres mots, l'enfant doit vivre avec le parent durant les jours en question, par opposition à un parent qui n'aurait que des droits de visite alors qu'il serait toujours considéré vivre chez l'autre parent.

Ainsi, l'ARC considère qu'il n'est pas absolument nécessaire que les parents jouissent de la garde légale de l'enfant, qu'elle soit exclusive ou partagée en vertu d'un jugement d'un tribunal compétent ou d'une entente entre eux, pour que l'un des deux parents puisse se prévaloir du CIPC.

Il importe de noter que bien que la Loi de l'impôt sur le revenu exige que l'enfant soit entièrement à charge du parent à un moment de l'année, celle-ci est silencieuse en ce qui a trait au nombre de jours que l'enfant doit passer avec un parent afin que celui-ci puisse se prévaloir du crédit.

Pour les fins de notre réponse, nous tenons à rappeler au lecteur que, tel qu'il a été mentionné dans la question, nous avons pris pour acquis que toutes les autres conditions d'application du CIPC ont été respectées.

1.7) Allocation automobile et dépenses afférentes à un véhicule à moteur

L'alinéa 8(1)h.1) L.I.R. prévoit qu'un contribuable peut, dans une année d'imposition, déduire les dépenses afférentes à un véhicule à moteur pour se déplacer dans l'exercice des fonctions de son emploi si certaines conditions sont remplies. Notamment, il doit être habituellement tenu d'accomplir les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur et doit être tenu, aux termes de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais afférents à un véhicule à moteur qu'il a engagés dans l'accomplissement de son emploi. Le formulaire T2200 attestera généralement de ces deux conditions.

Toutefois, une telle déduction n'est pas possible s'il a reçu une allocation pour frais afférents à un véhicule à moteur qui, par l'effet de l'alinéa 6(1)b) L.I.R., n'est pas incluse dans le calcul de son revenu pour l'année.

Dans certaines situations, un employé peut être indemnisé partiellement à l'égard des déplacements effectués dans le cadre de son emploi avec son propre véhicule. Il peut s'agir, à titre d'exemple seulement, d'un employeur qui indemnise un nombre maximum de kilomètres à ses employés au cours d'une année civile, d'un employeur qui n'indemnise pas un certain nombre de kilomètres pour chacun des déplacements effectués ou de celui qui indemnise plutôt l'employé selon la distance qui sépare la place d'affaires du client et sa principale place d'affaires (et non le domicile de l'employé, même si ce dernier part de son domicile pour se rendre directement chez le client).

QUESTIONS À L'ARC :

- A. L'ARC considère-t-elle que les allocations versées à un employé, à l'égard de déplacements effectués dans le cadre de son emploi, sont raisonnables dans les situations suivantes?
- i. Un employeur verse une allocation de 0,45 \$ du kilomètre à ses employés, jusqu'à un maximum de 10 000 kilomètres par année. Une fois ce niveau atteint, l'employeur ne verse plus d'allocations à l'employé.
 - ii. Un employeur verse une allocation de 0,45 \$ du kilomètre à ses employés, mais seulement à partir du 21^e kilomètre parcouru lors d'une même journée. Ainsi, si le déplacement est inférieur à 20 km, l'employé ne reçoit aucune allocation. Si le déplacement est, par exemple, de 30 km, l'employé reçoit une allocation de 4,50 \$ [(30 km – 20 km) x 0,45 \$].
 - iii. Un employeur verse une allocation de 0,45 \$ du kilomètre à son employé, calculée sur le moindre de la distance réelle parcourue par l'employé ou de la distance qui sépare la place d'affaires de l'employeur de celle du client.
- B. Dans le cas où l'allocation kilométrique versée n'est pas raisonnable aux yeux de l'employé, mais que celle-ci n'a pas été incluse sur son T4 par l'employeur (ce dernier la

jugeait raisonnable au moment où elle a été versée), l'ARC peut-elle préciser comment l'employé doit procéder pour réclamer les dépenses afférentes à son véhicule à moteur et le remboursement de TPS, le cas échéant? À titre d'exemple, voici différentes alternatives qui, selon nous, pourraient être possibles pour l'employé :

- i. Réduire les dépenses afférentes à l'usage de l'automobile du montant de l'allocation reçue, sur le formulaire T777
- ii. Ajouter le montant des allocations reçues à la ligne 104 de la T1 et réclamer la totalité des dépenses afférentes à l'usage de l'automobile
- iii. Demander à l'employeur d'amender son T4 pour inclure les allocations reçues dans son revenu d'emploi et réclamer la totalité des dépenses afférentes à l'usage de l'automobile

C. À l'égard des quatre situations énoncées ci-après, l'ARC peut-elle préciser le montant des dépenses admissibles entre les trois alternatives proposées et indiquer si l'employé peut réclamer le remboursement de TPS à l'égard des montants déduits :

- i. Un employé a parcouru un total de 14 000 km au cours de l'année pour son emploi (sur les 20 000 km parcourus avec sa voiture) et a reçu une allocation de 0,40 \$ par km à l'égard des 10 000 premiers kilomètres parcourus dans l'année. Au total, les dépenses engagées par l'employé pour l'année à l'égard de son véhicule se chiffrent à 10 000 \$. Différentes alternatives sont possibles pour calculer le montant déductible :
 1. un montant de 2 000 \$ $[(10\ 000\ \$ / 20\ 000\ \text{km}) \times (14\ 000\ \text{km} - 10\ 000\ \text{km})]$, soit la dépense afférente aux 4 000 km qui n'ont pas fait l'objet d'une allocation kilométrique (qui a été jugée raisonnable par l'employeur);
 2. un montant de 3 000 \$, $[(14\ 000\ \text{km} / 20\ 000\ \text{km}) \times 10\ 000\ \$ - (0,40\ \$ \times 10\ 000\ \text{km})]$, soit le pourcentage des dépenses reliées à l'utilisation pour l'emploi (70 % de 10 000 \$), réduction faite de l'allocation reçue (4 000 \$);
 3. inclusion de l'allocation reçue de 4 000 \$ dans les autres revenus d'emploi à la ligne 104 et déduction dans le calcul du revenu d'emploi d'un montant de 7 000 \$, soit les dépenses reliées à l'utilisation de l'automobile pour l'emploi.
- ii. Un employé a parcouru un total de 12 000 km au cours de l'année pour son emploi (sur les 20 000 km parcourus avec sa voiture) et a reçu une allocation de 0,51 \$ par km à l'égard de 10 000 kilomètres parcourus dans l'année. La différence de 2 000 km vient du fait que l'allocation n'était pas versée pour les 20 premiers kilomètres parcourus dans une journée. Au total, les dépenses engagées par l'employé pour l'année à l'égard de son véhicule se chiffrent à 10 000 \$. Différentes alternatives sont possibles pour calculer le montant déductible :
 1. un montant de 1 000 \$ $[(10\ 000\ \$ / 20\ 000\ \text{km}) \times (12\ 000\ \text{km} - 10\ 000\ \text{km})]$, soit la dépense afférente aux 2 000 km qui n'ont pas fait l'objet

- d'une allocation kilométrique (qui a été jugée raisonnable par l'employeur);
2. un montant de 900 \$, $[(12\ 000\ \text{km} / 20\ 000\ \text{km}) \times 10\ 000\ \$ - (0,51\ \$ \times 10\ 000\ \text{km})]$, soit le pourcentage des dépenses reliées à l'utilisation pour l'emploi (60 % de 10 000 \$), réduction faite de l'allocation reçue (5 100 \$);
 3. inclusion de l'allocation reçue de 5 100 \$ dans les autres revenus d'emploi à la ligne 104 et déduction dans le calcul du revenu d'emploi d'un montant de 6 000 \$, soit les dépenses reliées à l'utilisation de l'automobile pour l'emploi.
- iii. Un employé a parcouru un total de 13 000 km au cours de l'année pour son emploi (sur les 20 000 km parcourus avec sa voiture) et a reçu une allocation de 0,51 \$ par km à l'égard de 10 000 kilomètres parcourus dans l'année. La différence de 3 000 km vient du fait que l'allocation était calculée sur le moindre de la distance réelle parcourue par l'employé ou la distance qui sépare la place d'affaires de l'employeur de celle du client. Au total, les dépenses engagées par l'employé pour l'année à l'égard de son véhicule se chiffrent à 10 000 \$. Différentes alternatives sont possibles pour calculer le montant déductible :
1. un montant de 1 500 $[(10\ 000\ \$ / 20\ 000\ \text{km}) \times (13\ 000\ \text{km} - 10\ 000\ \text{km})]$, soit la dépense afférente aux 3 000 km qui n'ont pas fait l'objet d'une allocation kilométrique (qui a été jugée raisonnable par l'employeur);
 2. un montant de 1 400 \$, $[(13\ 000\ \text{km} / 20\ 000\ \text{km}) \times 10\ 000\ \$ - (0,51\ \$ \times 10\ 000\ \text{km})]$, soit le pourcentage des dépenses reliées à l'utilisation pour l'emploi (65 % de 10 000 \$), réduction faite de l'allocation reçue (5 100 \$);
 3. inclusion de l'allocation reçue de 5 100 \$ dans les autres revenus d'emploi à la ligne 104 et déduction dans le calcul du revenu d'emploi d'un montant de 6 500 \$, soit les dépenses reliées à l'utilisation de l'automobile pour l'emploi.
- iv. Un employé a parcouru un total de 14 000 km au cours de l'année pour son emploi (sur les 20 000 km parcourus avec sa voiture) et a reçu une allocation de 0,40 \$ par km pour la totalité des 14 000 kilomètres parcourus à des fins d'emploi dans l'année. Au total, les dépenses engagées par l'employé pour l'année à l'égard de son véhicule se chiffrent à 10 000 \$. Différentes alternatives sont possibles pour calculer le montant déductible :
1. un montant de 1 400 \$, $[(14\ 000\ \text{km} / 20\ 000\ \text{km}) \times 10\ 000\ \$ - (0,40\ \$ \times 14\ 000\ \text{km})]$, soit le pourcentage des dépenses reliées à l'utilisation pour l'emploi (70 % de 10 000 \$), réduction faite de l'allocation reçue (5 600 \$);
 2. inclusion de l'allocation reçue de 5 600 \$ dans les autres revenus d'emploi à la ligne 104 et déduction dans le calcul du revenu d'emploi d'un montant de 7 000 \$, soit les dépenses reliées à l'utilisation de l'automobile pour l'emploi;

3. aucune somme déductible, car tous les kilomètres parcourus ont fait l'objet d'une allocation raisonnable.

RÉPONSES DE L'ARC :

Réponse de l'ARC à la sous-question a)

La Loi de l'impôt sur le revenu ne précise pas ce qu'est une « allocation raisonnable » pour les fins de l'article 6 L.I.R. La question de savoir si une allocation est raisonnable en est une de fait qui ne peut être résolue qu'après une analyse de tous les faits relatifs à chaque situation. C'est pourquoi l'ARC ne peut se prononcer de façon définitive sur le caractère raisonnable des allocations versées à des employés dans les trois scénarios qui ont été décrits dans la section A qui précède.

Ceci étant dit, les commentaires généraux qui suivent ont été préparés afin d'aider les contribuables à déterminer les conséquences fiscales pouvant résulter des allocations qu'ils reçoivent pour les déplacements qu'ils effectuent dans l'exercice de leurs emplois. Bien que ces commentaires ne réfèrent à aucune situation spécifique énoncée dans la question, ils prennent en compte les renseignements qu'on y retrouve.

En bref, la position de longue date de l'ARC est qu'une allocation calculée selon un taux par kilomètre est considérée comme raisonnable si toutes les conditions suivantes sont remplies :

- l'allocation est calculée uniquement selon le nombre de kilomètres parcourus pour affaires dans l'année;
- le taux par kilomètre est raisonnable;
- l'employeur n'a pas remboursé l'employé pour des dépenses liées à cette utilisation du véhicule.

L'ARC est d'avis qu'un taux par kilomètre est raisonnable s'il vise à couvrir les dépenses engagées par un employé pour l'usage d'un véhicule à moteur dans l'accomplissement de ses fonctions d'emploi. Par exemple, pour justifier qu'un taux par kilomètre est raisonnable on pourrait, entre autres, tenir compte des éléments suivants : le type de véhicule, les conditions routières et le coût de l'essence ou le tarif d'électricité à l'endroit spécifique.

De façon générale, l'ARC accepte un taux basé sur le kilométrage comme étant raisonnable s'il correspond au taux prescrit selon l'article 7306 R.I.R. Cette position administrative s'applique lorsqu'un employé assume toutes les dépenses liées au véhicule à

moteur. Cependant, un taux différent de celui prescrit peut être considéré comme raisonnable compte tenu des faits particuliers à une situation.

Les situations décrites à (i), (ii) et (iii) ont la particularité de présenter des scénarios où un employé pourrait, pour une partie de la distance totale parcourue dans l'accomplissement de ses fonctions d'emploi, ne recevoir aucune allocation.

Dans de tels cas, une allocation pourrait ne pas être assez élevée par rapport aux dépenses qu'on s'attend qu'un employé engage dans une situation spécifique et ainsi, ne pas être raisonnable. Le cas échéant, l'allocation est un avantage imposable que l'employé devra inclure dans son revenu d'emploi conformément à l'alinéa 6(1)b) L.I.R. L'employé pourra toutefois, s'il remplit toutes les conditions prévues, réclamer les déductions prévues aux alinéas 8(1)h), h.1) ou j) L.I.R. Les limites de l'alinéa 13(7)g) et des articles 67.2 et 67.3 s'appliqueront au calcul des dépenses engagées par l'employé.

De plus, l'ARC a indiqué que, lorsqu'un employé choisit d'inclure dans son revenu le montant d'une allocation non-imposable reçue pour des frais d'un véhicule à moteur, il peut alors déduire les frais de ce véhicule qu'il a réellement encourus et qui sont autrement déductibles à la condition qu'il puisse démontrer que lesdits frais dépassent l'allocation en question.

Réponse de l'ARC à la sous-question b)

Le paragraphe 8(10) L.I.R. édicte certaines conditions qu'un employé doit remplir afin de pouvoir déduire un montant pour une année d'imposition en application, entre autres, de l'alinéa 8(1)h.1) L.I.R. L'une d'entre elle est qu'il doit joindre à sa déclaration de revenu pour l'année, le formulaire prescrit signé par son employeur, qui atteste que les conditions de travail énoncées à l'alinéa 8(1)h.1) sont remplies.

Un employeur n'est pas tenu de remplir ou de signer le formulaire T2200 pour un employé s'il est d'avis que les conditions de travail énoncées à l'alinéa 8(1)h.1) ou à toutes les autres dispositions mentionnées au paragraphe 8(10) L.I.R. ne sont pas respectées. Toutefois, l'ARC s'attend à ce que les employeurs remplissent le formulaire T2200 dans les situations où les employés ont des motifs raisonnables de demander une déduction en vertu de l'alinéa 8(1)h.1) L.I.R. ou en vertu des autres dispositions de l'article 8 mentionnées au paragraphe 8(10) L.I.R.

Lorsqu'un employeur réalise qu'il a commis une erreur, il doit normalement préparer des feuillets T4 modifiés afin de corriger la situation. Les modifications peuvent être faites au moyen

de l'internet ou en produisant de nouveaux feuillets en version papier qui seront envoyés à l'ARC. Dans les deux cas, une copie des feuillets T4 modifiés doit être envoyée à tous les employés touchés pour qu'ils puissent demander un redressement de leur déclaration de revenu pour l'année d'imposition donnée. Lorsqu'un employé désire obtenir un redressement d'une déclaration de revenu déjà produite pour une année d'imposition donnée qui est à l'intérieure de la période normale de nouvelle cotisation, il doit demander à l'ARC de redresser sa déclaration de revenu en produisant à son Centre fiscal, le formulaire T1-ADJ, Demande de redressement d'une T1, dûment complété ou une lettre signée qui fournit tous les renseignements concernant sa demande.

Réponse de l'ARC à la sous-question c)

La Direction des décisions en impôt ne confirme le traitement fiscal relatif aux opérations données d'un contribuable en particulier que dans le cadre d'une demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu présentée de la façon décrite dans la Circulaire d'information IC 70-6R7 .

Par conséquent, dans le cadre des scénarios hypothétiques proposés, l'ARC ne peut donc pas préciser ou confirmer le montant de frais de véhicule à moteur admissibles qu'un employé pourrait réclamer ni le montant de remboursement de TPS afférent à un tel montant.

En général, les chapitres 8 et 9 du Guide d'emploi 2016 sont d'excellentes sources de renseignement qui permettent aux contribuables (employés) de déterminer le montant de frais de véhicule à moteur auxquels ils ont droits selon leur situation bien particulière. Le chapitre 10 du même Guide fournit également des renseignements au niveau du remboursement de TPS.

1.8) Crédit d'impôt pour l'achat d'une première habitation

L'article 118.05 LIR prévoit un crédit pour l'achat d'une première habitation. Au paragraphe (1) de cet article, on définit une « habitation admissible » comme étant une habitation acquise, conjointement ou autrement, après le 21 janvier 2009 si, selon le cas :

- a) l'habitation est acquise par le particulier ou par son époux ou conjoint de fait et, à la fois:
 - i. le particulier a l'intention d'en faire son lieu principal de résidence au plus tard un an après son acquisition,
 - ii. le particulier n'a pas été propriétaire, conjointement ou autrement, d'une habitation qu'il a occupée au cours de la période :

- A. ayant commencé au début de la quatrième année civile précédente ayant pris fin avant l'acquisition,
- B. s'étant terminée la veille de l'acquisition [...]

QUESTIONS À L'ARC :

L'ARC peut-elle confirmer qu'un particulier aurait droit au crédit d'impôt pour l'achat d'une première habitation, pour l'année 2016, dans la situation où les parents de ce particulier lui auraient donné, au courant de l'année, ladite habitation ? Toutes les conditions énoncées ci-dessus relativement à l'habitation admissible seraient respectées, c'est-à-dire que ni le particulier, ni son conjoint n'ont été propriétaire d'une habitation auparavant et ces derniers ont l'intention d'en faire leur lieu principal de résidence au plus tard un an après le don.

RÉPONSE DE L'ARC :

Selon l'article 118.05 L.I.R., le CIAPH est un crédit d'impôt non remboursable de 5 000 \$ multiplié par le taux de base pour l'année. Pour l'année 2016, ce taux est de 15 %. Ce crédit est déductible dans le calcul de l'impôt d'un particulier pour l'année d'imposition au cours de laquelle il a acquis une habitation admissible au CIAPH.

L'ARC est d'avis que l'acquisition d'une habitation admissible par voie de donation est une acquisition valable aux fins du CIAPH. En conséquence, sous réserve de respecter toutes les autres conditions de l'article 118.05 L.I.R., le seul fait d'acquérir une habitation par voie de donation n'empêche pas en soi un particulier de demander le CIAPH.

1.9) Service téléphonique réservé aux fournisseurs de services fiscaux

Dans son budget de 2016, le gouvernement fédéral a proposé d'instaurer une nouvelle ligne exclusive de soutien téléphonique qui fera l'objet d'un projet pilote auprès de fiscalistes afin de leur offrir un meilleur accès aux renseignements de l'Agence du revenu du Canada (« ARC »), au profit des millions de clients qu'ils servent.

QUESTIONS À L'ARC :

L'ARC peut-elle préciser quels seront les services offerts par cette nouvelle ligne exclusive de soutien téléphonique, de même que la clientèle cible de cette initiative ?

RÉPONSE DE L'ARC :

L'excellence du service est une priorité essentielle pour l'ARC. Cette dernière est d'avis que les fournisseurs de services fiscaux - comptables ou autres individus offrant des services de préparation de déclarations de revenus personnelles ou corporatives - jouent un rôle-clé dans le respect des obligations fiscales des contribuables canadiens.

En juillet 2017, la Direction des décisions en impôt (« Direction ») introduira un nouveau service téléphonique réservé (« STR ») pour les fournisseurs de services fiscaux. Le STR donnera à ces fournisseurs de services l'accès à du personnel expérimenté de l'ARC qui pourra les aider à résoudre des problématiques techniques de nature fiscale plus complexes que celles qui sont habituellement traitées par le personnel du service téléphonique général de l'ARC.

Le STR sera lancé en tant que projet pilote pour une durée de trois ans et offrira initialement des services à un nombre limité de comptables professionnels agréés en Ontario et au Québec. Si le projet pilote est un succès, le STR pourrait devenir accessible à un plus grand nombre de fournisseurs de services fiscaux, sur une base permanente et à l'échelle nationale.

Le STR constituera une ressource technique pour les fournisseurs de services fiscaux plutôt qu'une ligne de résolution de problèmes. Les agents du STR n'auront conséquemment pas accès aux comptes des contribuables. Il est également à noter que le STR ne sera pas destiné aux professionnels de la fiscalité spécialisée dont les services sont axés sur les planifications fiscales complexes. Ces derniers devraient continuer d'acheminées leurs requêtes en matière d'impôt par le biais de demandes d'interprétations techniques, de décision anticipée ou de consultations préalables à une décision. De plus amples renseignements sur ces services, ainsi que sur les autres services fournis par la Direction, sont disponibles dans la circulaire d'information IC70-6R7, Décisions anticipées et interprétations techniques, à l'adresse suivante : cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic70-6r7.

- **Questions posées à Revenu Québec (RQ) :**

2.1) **Frais de déplacement admissibles à titre de frais médicaux**

Un particulier engage des frais de déplacement pour recevoir des services médicaux dans un lieu situé à plus de 80 km de la localité où il habite. La durée du séjour pour recevoir les différents services médicaux est de trois jours. De plus, les conditions exigées à l'article 752.0.11.1h) LI sont respectées. De façon plus précise,

- il est impossible, pour le particulier, d'obtenir des services médicaux sensiblement équivalents dans la localité où il habite;
- l'itinéraire emprunté par le particulier est un itinéraire raisonnablement direct;
- il est raisonnable de considérer que le particulier se déplace pour y recevoir lesdits services médicaux.

QUESTIONS À RQ :

- A. Est-ce que RQ peut préciser quels sont les frais de déplacement admissibles en vertu de l'article 752.0.11.1i LI aux fins de calculer le crédit d'impôt pour frais médicaux ? Est-ce que ces frais comprennent tous les frais engagés, c'est-à-dire les frais de transport (voiture, autobus ou avion), de repas et d'hébergement (hôtel) ?
- B. Dans l'éventualité où le particulier ne peut se déplacer seul, attestation écrite d'un médecin à l'appui, est-ce que les frais engagés pour la personne qui l'accompagne (par exemple son épouse ou sa conjointe de fait) seraient aussi admissibles au crédit d'impôt pour frais médicaux prévu à l'article 752.0.11 LI ?

RÉPONSE DE RQ :

- a) Dans la mesure où ils ont été engagés afin d'obtenir des services médicaux admissibles, les frais de déplacement suivants peuvent être inclus dans le calcul du crédit d'impôt pour frais médicaux :

- **les frais payés à une entreprise de transport** (un véhicule de transport inclut le train, l'autobus, le taxi et l'avion. Un véhicule de transport vise également une ambulance et une ambulance-avion si le transport se fait à partir de ou vers un hôpital public ou privé agréé);
- **les frais d'utilisation d'un véhicule, dont le stationnement** (l'utilisation d'un véhicule vise tout moyen de transport (terre, mer ou air) utilisé, y compris le véhicule appartenant au contribuable ou à un membre de sa famille);

- **les frais de repas engagés en cours de trajet vers l'hôpital ou l'établissement qui offre des soins médicaux, ou au retour, de même que ceux engagés lors du séjour à destination** (le fait de séjourner, de demeurer un certain temps en un lieu);
- **les frais de logement encourus au cours des déplacements, mais non ceux engagés durant le séjour à destination** (les frais de logement durant le séjour à destination sont admissibles au crédit d'impôt pour frais médicaux dans la situation visée au paragraphe *q* de l'article 752.0.11.1 de la LI –transplantation de la moelle osseuse ou d'un organe– ou dans celle prévue à l'article 752.0.13.1 de la LI –soins disponibles à 250 kilomètres ou plus de la localité du particulier).

Pour calculer les frais de repas et d'utilisation d'un véhicule, le particulier peut utiliser une méthode détaillée ou simplifiée.

S'il choisit la méthode détaillée pour le calcul des frais de repas, il doit conserver ses reçus en vue d'une éventuelle vérification. S'il choisit plutôt la méthode simplifiée, un montant maximum de 17 \$ par repas est accordé jusqu'à concurrence de 51 \$ par jour par personne, et ce, sans fournir de reçus.

S'il choisit la méthode détaillée pour le calcul des frais d'utilisation d'un véhicule, il doit conserver ses reçus en vue d'une éventuelle vérification et tenir un registre d'utilisation des frais engagés pour l'année. S'il choisit la méthode simplifiée, il n'est pas tenu de conserver ses reçus; le montant pouvant être déduit s'établit en multipliant le nombre de km se rapportant à ses frais de déplacement par le taux fixé pour la province ou le territoire de départ (Les montants accordés sont les mêmes que ceux accordés au fédéral. Ces montants figurent sur le site de l'ARC).

- b) Les frais mentionnés au paragraphe a) ci-dessus engagés à l'égard de la personne qui accompagne celle qui reçoit les soins peuvent également être inclus dans le calcul du crédit d'impôt pour frais médicaux si, selon l'attestation écrite d'un praticien, cette dernière est incapable de voyager seule. Cependant, on considère que les frais de déplacement d'une personne qui accompagne celle qui reçoit les soins, et plus particulièrement les frais de stationnement à l'hôpital, ne sont pas admissibles en vertu de

la présente règle, lorsque la personne qui reçoit les soins est hospitalisée et qu'elle n'est pas dans le véhicule de la personne qui l'accompagne.

2.2) **Dépenses de certains employés d'une compagnie de chemin de fer**

L'article 67 LI précise que les dépenses de certains employés d'une compagnie de chemin de fer seront déductibles dans la mesure où l'employé n'a pas été remboursé et n'a pas le droit d'être remboursé à cet égard. De façon plus précise, le contribuable pourra déduire les sommes qu'il a dépensées au cours de l'année pour ses repas et son logement pendant qu'il était employé par une compagnie de chemin de fer :

- soit ailleurs qu'à son lieu de résidence habituelle, à titre de « télégraphiste » ou de « chef de gare suppléant », ou à des travaux d'entretien et de réparation,
- soit ailleurs que dans la municipalité ou, le cas échéant, la région métropolitaine où sa gare d'attache était située et dans un lieu d'où on ne pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'il retourne quotidiennement à l'établissement domestique autonome où il résidait et subvenait réellement aux besoins de son époux ou conjoint de fait ou d'une personne à charge qui lui était unie par les liens du sang, du mariage, de l'union de fait ou de l'adoption, étant donné la distance entre ce lieu et cet établissement.

Questions à RQ :

- A. RQ peut-il spécifier ce qu'on entend par « télégraphiste » et « chef de gare suppléant », car il semble que ces métiers n'ont plus les mêmes appellations aujourd'hui ?
- B. RQ peut-il préciser les particuliers admissibles à cette déduction ?

RÉPONSE DE RQ :

- A) Les expressions « télégraphiste » et « chef de gare » ne sont pas définies dans la LI. Dans une telle situation, les tribunaux autorisent le recours au sens ordinaire et grammatical d'un mot qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, son objet et l'intention du législateur³.

Télégraphiste

Le Petit Larousse 2017 définit l'expression « télégraphiste » comme « spécialiste de la télégraphie » et l'expression « télégraphie » comme « système de télécommunication dans lequel les informations transmises sont destinées à être enregistrées à la réception sous forme de document graphique ».

³ *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, p. 578.

Par ailleurs, la mesure concernant la déduction des dépenses d'un particulier exerçant les fonctions de suppléant de télégraphiste est harmonisée au niveau provincial et au niveau fédéral.

Selon nos recherches sommaires et selon nos échanges avec l'Agence du revenu du Canada, ci-après désignée « ARC », concernant cette mesure, les fonctions des télégraphistes œuvrant dans le domaine ferroviaire auraient été remplacées, et ce, compte tenu des avancements technologiques.

Toutefois, si vous souhaitez une réponse plus formelle à cet effet, il y aurait lieu de soumettre une demande détaillée, faisant état de tous les faits pertinents à une situation donnée.

Chef de gare

Quant à l'expression « chef de gare », elle est définie au Petit Larousse 2017 comme « chargé de la gestion d'une gare et de la coordination de ses différents services ».

Selon la Classification nationale des professions⁴ de 2016, la profession intitulée « surveillant/surveillante des opérations du transport ferroviaire » est aussi connue sous l'appellation de « chef de gare ». Ainsi, les surveillants et les surveillantes des opérations du transport ferroviaire, qui notamment supervisent et coordonnent les activités des mécaniciens de locomotives de chemin de fer et des cours de triage, des travailleurs des cours de triage et des cheminots⁵, seraient des travailleurs visés au premier alinéa de l'article 67 de la LI et pourraient se prévaloir de la déduction y prévue, dans la mesure où toutes les conditions d'application de cette déduction sont remplies.

- B) Un particulier, qui exerce les fonctions de surveillant ou surveillante des opérations du transport ferroviaire (chef de gare) suppléant et qui respecte toutes les autres conditions prévues au premier alinéa de l'article 67 de la LI, pourrait réclamer une déduction des dépenses décrites à cet alinéa.

2.3) Frais de décontamination d'un terrain

Dans différentes Interprétations techniques, l'ARC mentionne ce qui suit concernant les frais de décontamination d'un terrain :

Dans l'interprétation technique 9328197, l'ARC avait déterminé que les frais de décontamination étaient de nature capitale puisque la décontamination du site était une condition

⁴Gouvernement du Canada, Classification nationale des professions (CNP) 2016, « 7304 Surveillants/surveillantes des opérations du transport ferroviaire », en ligne <http://noc.esdc.gc.ca/Francais/CNP/RechercheRapide.aspx?ver=16&val65=7304> ; La classification nationale des professions est la source autorisée d'information sur les professions au Canada.

⁵ *Id.*

à l'obtention de financement. L'ARC avait conclu que l'effet de la décontamination était d'améliorer l'état du terrain pour que celui-ci constitue une garantie acceptable pour l'institution prêteuse.

Toutefois, l'ARC est également d'avis que les coûts de décontamination d'un terrain peuvent constituer une dépense de nature courante si ces coûts sont engagés par un contribuable pour corriger une situation causée par l'exploitation de son entreprise, et que ces frais ne font que ramener le terrain à son état avant la contamination. Dans l'interprétation technique 9413377, le contribuable avait entrepris des activités de production de phosphore, de nitrogène et d'ammoniaque. La production de phosphore avait causé d'importants dégâts environnementaux et le contribuable s'est vu dans l'obligation de procéder à la décontamination des terrains. L'ARC a conclu que les frais de décontamination constituaient des dépenses de nature courante.

De la même façon, dans l'interprétation 2001-0101055, l'ARC a conclu que des frais de décontamination engagés suite à l'exploitation d'une station-service étaient de nature courante puisque la contamination du terrain était directement liée aux activités de l'entreprise du contribuable.

Questions à RQ :

RQ peut-elle confirmer quel serait le traitement fiscal du coût de décontamination d'un terrain dans les différentes situations suivantes :

- a) Au fil des ans, un contribuable a contaminé un terrain dans le cadre de l'exploitation de son entreprise. En 2016, le contribuable décide, de son plein gré, de procéder à la décontamination de son terrain. Le contribuable continuera l'exploitation de la même entreprise, au même lieu, après la décontamination.
- b) Même situation à l'exception que le contribuable disposera de son terrain immédiatement après avoir engagé le coût de décontamination (condition essentielle à la vente du terrain).
- c) Le contribuable vend son terrain à un prix inférieur à ce qu'il aurait pu recevoir si le terrain n'avait pas été contaminé et c'est plutôt l'acheteur qui assumera le coût de décontamination.

RÉPONSES DE RQ :

La détermination du traitement fiscal applicable à une situation particulière donnée ne peut être établie qu'après une analyse de tous les faits entourant cette situation. Les faits présentés ne sont pas suffisamment précis pour que nous puissions répondre de façon certaine à vos questions, nous pouvons toutefois vous soumettre les commentaires généraux ci-après.

A. Les frais de décontamination d'un terrain dans ce contexte constituent une dépense courante.

Afin de conclure à la déductibilité ou non d'une dépense, il est nécessaire de déterminer s'il s'agit d'un débours ou d'une dépense que le contribuable paie dans cette année ou qui est payable à l'égard de cette année et que cette dépense peut raisonnablement être considérée comme se rapportant à l'entreprise qu'il exploite.

Lorsque l'état de contamination d'un terrain est créé par l'exploitation de l'entreprise d'un contribuable, la dépense de décontamination qu'il engage constitue une dépense d'entreprise. De plus, cette dépense est reconnue dans l'année d'imposition pour laquelle il a l'obligation juridique de payer une somme d'argent.

Ces frais ne doivent pas être ajoutés ou retranchés du prix de base rajusté (« PBR ») du terrain puisque la dépense vise plutôt à le remettre dans son état antérieur à la contamination et, ce faisant, à ramener le terrain à sa valeur normale. Les frais de décontamination du terrain ne s'ajoutent au PBR du terrain que s'ils augmentent sa valeur au-delà de celle qu'il aurait s'il n'était pas contaminé.

B. Même réponse qu'à la question A.

C. Les frais de décontamination engagés dans ce contexte constituent des dépenses en capital pour l'acheteur.

Les dépenses engagées par un contribuable pour remettre en état une immobilisation détériorée au moment de son acquisition constituent nécessairement une amélioration du bien, que l'acquéreur ait ou non connaissance de l'état de détérioration du bien au moment de l'achat⁶. En effet, cet état de détérioration n'est pas survenu dans le cadre du processus générateur de revenus du contribuable. Il s'agit donc de dépenses en capital qui s'ajoutent au coût en capital de l'immobilisation.

2.4) Frais de garde admissibles

⁶ Voir l'interprétation 05-010492, dans laquelle nous avons mentionné que les frais de décontamination d'un terrain acheté sans que l'acheteur ait connaissance de la contamination de celui-ci, doivent être ajoutés au PBR du terrain (action en vice caché, indemnité reçue réduit le prix de vente) et le bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R3 - *Dépenses courantes et dépenses en capital relatives à une immobilisation* (29 décembre 2011).

Un particulier loue 40 % de la résidence principale dans laquelle il habite à un tiers sans lien de dépendance afin que ce dernier exploite un service de garderie privée. Les « enfants admissibles », tel que défini à l'article 1029.8.67 LI, du particulier fréquenteraient ledit service de garderie et le particulier paierait un montant équivalent à la juste valeur pour ses services. Le tiers s'imposerait sur tous les revenus gagnés de son entreprise de service de garderie et paierait au particulier un loyer mensuel équivalent à ce qu'il aurait payé s'il avait loué un local ailleurs.

Questions à RQ :

RQ peut-il confirmer que les frais de garde engagés par le particulier seraient considérés comme des frais de garde d'enfants admissibles aux fins du crédit d'impôt remboursable pour frais de garde d'enfants prévu à l'article 1029.8.79 LI ? Dans l'affirmative, est-ce que ces frais de garde d'enfants seraient admissibles aux versements anticipés du crédit ?

RÉPONSES DE RQ :

Sommairement, l'article 1029.8.67 de la LI prévoit que l'expression « frais de garde d'enfants » désigne notamment des frais qui sont engagés dans le but d'assurer au Canada, à un enfant admissible du particulier, des services de garde d'enfants, lorsqu'ils sont engagés pour permettre au particulier ou à son conjoint admissible pour l'année, le cas échéant, de travailler, de poursuivre des études ou de chercher activement un emploi. De plus, ces frais doivent être payés pour des services rendus dans l'année par une personne résidant au Canada qui n'est pas, au moment où les services sont rendus, l'une des personnes visées par le paragraphe c de la définition de « frais de garde d'enfants » (le père ou la mère de l'enfant, un conjoint du particulier, un autre enfant du particulier âgé de moins de 18 ans, etc.).

Ainsi, dans la mesure où toutes les conditions prévues à la définition « frais de garde d'enfants » de l'article 1029.8.67 de la LI sont respectées, les frais de garde engagés par un particulier, à l'égard de ses enfants admissibles et dans les circonstances décrites, seraient considérés comme des frais de garde d'enfants au sens de cet article, et ce, même si les services de garde sont fournis par un tiers à l'égard des enfants du particulier dans la partie de la résidence principale de ce dernier qu'il loue au tiers.

Par ailleurs, lorsqu'un particulier respecte les conditions prévues à l'article 1029.8.80.2 de la LI, le ministre peut lui verser par anticipation le crédit d'impôt pour frais de garde d'enfants

estimé. Ainsi, aucun élément factuel dans l'énoncé de la question ne permet de conclure d'emblée que le particulier y visé ne peut présenter une demande de versement par anticipation du crédit d'impôt pour frais de garde d'enfants.

2.5) CTI et RTI sur allocation calculée sur un taux par kilomètre.

L'article 211 de la LTVQ (article 174 LTA) permet à un employeur de demander un RTI (CTI) à l'égard d'une allocation payée à son salarié comme s'il avait engagé les dépenses couvertes par l'allocation lui-même dans le cadre de ses activités commerciales. Cette présomption est acceptée si cette allocation est jugée raisonnable, notamment, au sens de l'application de l'article 40 de la Loi sur les impôts (sous-alinéas 6(1)v.1) et 6(1)vii.1) LIR).

Plusieurs interprétations ont été données dans le passé sur ce que constitue une allocation raisonnable au sens de l'article 40 de la LI et des sous-alinéas 6(1)v.1) et 6(1)vii.1) LIR. L'ARC a d'ailleurs déjà mentionné que les montants par km parcourus qui sont prévus à l'article 7306 du règlement (art 133.2.1R1 au Québec) sont raisonnables aux fins des sous-alinéas 6(1)b)vii) et 6(1)b)vii.1) LIR tout en précisant qu'ils sont donnés à titre indicatif et que des montants plus élevés ne sont pas nécessairement déraisonnables (2012-0454131C6 et 2015-0565961E5).

D'autre part, le bulletin d'interprétation IMP 40-1/R2 indique au paragraphe 14 :

« lorsqu'un employé reçoit une allocation pour frais de voyage qui est, à l'évidence, insuffisante— par conséquent non raisonnable —, il peut être techniquement tenu de l'inclure dans le calcul de son revenu provenant d'une charge ou d'un emploi. Toutefois, le Ministère n'exigera pas qu'une telle allocation soit ainsi incluse, pour autant que l'employé ne réclame pas une déduction en vertu de l'un des articles 62, 63, 63.1 et 64 de la LI à l'égard de dépenses visées par cette allocation ».

Récemment, un employé de Revenu Québec a mentionné à un participant de ce colloque qu'une allocation de 0,45 \$ par km parcouru serait considérée trop basse et par conséquent imposable. Son interprétation ne permettrait donc pas à son employeur de réclamer les CTI et RTI sur l'allocation versée.

Cet agent de Revenu Québec appuie sa réponse sur l'extrait suivant du guide 4130 publié par l'ARC –Guide de l'employeur – avantages et allocations imposables :

« Si vous versez à un employé une allocation calculée selon un taux par kilomètre que nous ne jugeons pas raisonnable (parce qu'il est ou trop élevé ou trop bas), l'allocation est imposable et doit être incluse dans le revenu de votre employé ».

Questions à RQ :

- a) Un taux de 0,45 \$ / km parcouru est-il considéré comme n'étant pas raisonnable en 2016 parce qu'il serait jugé trop bas?
- b) RQ entend-il maintenir sa position énoncée au bulletin IMP 40-1/R2 au paragraphe 14 ce qui permettrait, le cas échéant, la réclamation des CTI et RTI sur les allocations jugées non raisonnables pourvu que l'employé ne réclame pas une déduction en vertu de l'un des articles 62, 63, 63.1 et 64 de la LI à l'égard de dépenses visées par cette allocation ?

RÉPONSES DE RQ :

Réponse à la question 2.5 a)

D'abord, il convient de mentionner que, aux fins, notamment, de l'article 40 de la LI, la détermination du caractère raisonnable d'une allocation est une question de fait qui doit être évaluée compte tenu des particularités propres à chaque situation.

En règle générale, Revenu Québec est d'avis qu'un taux kilométrique qui avoisine le montant prescrit qu'un employeur assujéti à l'impôt sur le revenu est autorisé à déduire, conformément au règlement adopté en vertu de l'article 133.2.1 de la LI, constitue un taux raisonnable. Pour l'année civile 2016, les taux des allocations pour les frais d'automobile sont de 0,54 \$ pour les premiers 5 000 kilomètres et de 0,48 \$ pour les kilomètres subséquents⁷.

De plus, le type de véhicule à moteur et les conditions de conduite peuvent également permettre de déterminer si le taux kilométrique est raisonnable. En effet, un taux kilométrique raisonnable tient essentiellement compte de tous les coûts relatifs à l'usage d'un véhicule et doit compenser tous les frais réels engagés par l'employé qui la reçoit, comme la dépréciation, le financement, les assurances et les frais de carburant.

Ainsi, un taux de 0,45 \$ par kilomètre parcouru pourrait être considéré comme étant raisonnable ou comme n'étant pas raisonnable, selon les faits en cause.

Réponse à la question 2.5 b)

⁷ Ministère des Finances du Québec, bulletin d'information 2016-1, « Plafonds et taux régissant l'usage d'une automobile pour l'année 2016 et autres mesures », 25 janvier 2016.

Aux fins de l'application des articles 174 de la LTA et 211 de la LTVQ, l'employeur doit évaluer, au moment du versement d'une allocation pour frais de voyage à l'un de ses salariés, le caractère raisonnable de cette dernière.

Si, au moment de son versement, l'employeur considère le montant de l'allocation comme étant raisonnable dans les circonstances pour l'application, entre autres, des sous-alinéas 6(1)b)(v) et 6(1)b)(vii.1) de la LIR (article 40 de la LI), il s'ensuit que l'employeur peut demander un CTI ou un RTI relativement à cette allocation, pourvu que toutes les autres conditions prévues aux articles 174 de la LTA et 211 de la LTVQ soient satisfaites. La détermination de la raisonnable d'une allocation, pour l'application de ces dispositions législatives, relève donc de l'employeur au moment de son versement, et non de l'employé au moment où ce dernier produit sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition donnée.

Si, selon les faits en cause et en toute objectivité, une allocation pour frais de voyage est considérée comme raisonnable au moment de son versement par l'employeur, un droit au CTI et au RTI peut lui être accordé. Dans le cas contraire, l'employeur n'a droit à aucun CTI ni RTI.

De plus, les articles 253 de la LTA et 358 de la LTVQ (remboursement à un salarié ou un membre d'une société de personnes pour la taxe payée sur certaines dépenses) ne s'appliquent pas dans le cas où l'employeur a considéré comme raisonnable, au moment de son versement, l'allocation pour frais de voyage payée au salarié.

En conclusion, la position énoncée au paragraphe 14 du bulletin d'interprétation IMP. 40-1/R3 publié le 28 décembre 2012 n'a pas d'impact lors de l'évaluation du droit de l'employeur à un CTI ou à un RTI au moment du versement d'une allocation pour frais de voyage. Il est à noter que cette version du bulletin d'interprétation annule et remplace celle citée dans la question qui nous a été adressée.

2.6) Attribution du Plafond des affaires à une société associée

Pour les années d'imposition qui commenceront après le 31 décembre 2016, une société québécoise qui ne peut pas bénéficier de la DPE-Québec applicable pour l'année parce que le critère des 5 500 heures travaillées n'est pas respecté, pourrait tirer avantage à attribuer son plafond des affaires à une société associée. Bien que le taux d'impôt corporatif combiné (fédéral/Québec) passe de 22,3 % à 26,9 %, l'avantage d'effectuer cette attribution découlerait du

fait que la totalité du REEA généré par la société pourrait être distribuée sous forme de dividendes déterminés.

Le revenu imposable d'une société québécoise qui ne peut pas bénéficier de la DPE-Québec parce que le critère des 5 500 heures travaillées n'est pas respecté ne permettra pas le versement d'un dividende déterminé, ce qui crée une distorsion sur le plan du principe bien connu de l'intégration. La problématique vient du fait que les règles utilisées afin de déterminer si un dividende est un dividende déterminé ou non sont celles applicables au palier fédéral. À cette fin, toutes les données fédérales sont utilisées, les comptes historiques fédéraux comme le CRTG et les désignations fédérales notamment. La distorsion créée par les revenus non admissibles à la DPE au Québec crée un coût d'impôt supplémentaire d'un peu plus de 2 % au niveau des actionnaires particuliers.

Questions à RQ :

Comment RQ réagirait dans un scénario où une société qui serait visée par les nouvelles règles sur la DPE-Québec attribuait la totalité de son plafond des affaires en vertu du paragraphe 125(3) L.I.R. à une société qui lui est associée et qui ne tire pas de REEA. Est-ce que votre réponse serait différente si la société associée en question était une société de gestion nouvellement constituée sans activité commerciale.

RÉPONSE DE RQ :

Comme vous l'avez mentionné, aux fins de la législation québécoise, les comptes historiques fédéraux (le CRTG et le CRTR) ainsi que les désignations, comme les dividendes déterminés, sont ceux établis en vertu de la législation fédérale.

Toutefois, l'attribution du plafond des affaires relatif à la déduction pour petite entreprise, ci après « DPE », entre les sociétés associées aux fins de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI », peut être différente de l'attribution effectuée au niveau de la législation fédérale.

Nous comprenons de la situation exposée que la société ne pouvant bénéficier de la DPE au niveau de la législation québécoise du fait des nouvelles règles attribuerait, au niveau de la législation fédérale, son plafond des affaires à une société associée qui n'a pas de REEA ou qui est une société de gestion nouvellement constituée, choisissant ainsi de ne pas utiliser la DPE

fédérale à laquelle elle aurait droit. Ce choix serait fait afin de lui permettre d'ajouter un montant dans son CRTG pour que ses actionnaires puissent recevoir des dividendes déterminés.

L'ARC semble reconnaître la validité d'une telle « renonciation » à la DPE fédérale à laquelle une société a droit (voir interprétation technique 2016-0648481E5, où il est mentionné qu'une société n'a aucune obligation de déduire la DPE à laquelle elle a droit).

Dans la mesure où la société a rempli toutes les formalités prévues en vertu de la législation fédérale pour lui permettre d'obtenir un CRTG et de déclarer un dividende déterminé en faveur de ses actionnaires, Revenu Québec ne remettra pas en question un tel choix.

2.7) **Choix des 284 et 286.1 LI et le problème des duplex/triplex**

La question 4 de la Table ronde sur la fiscalité des stratégies financières et des instruments financiers tenue dans le cadre du Congrès 2016 de l'APFF portait sur le choix des paragraphes 45(2) et 45(3) de la LIR et le problème des immeubles à logements multiples (duplex/triplex). Cette question a été adressée au ministère des Finances du Canada et à l'ARC et exposait notamment le traitement fiscal inéquitable lors d'un changement d'usage partiel pour des particuliers propriétaires d'un immeuble à logements multiples par opposition à des particuliers qui détiennent, par exemple, une unité de condominium (et qui peut même détenir plusieurs unités dans un même immeuble) ou une maison unifamiliale.

Questions à RQ :

Nous comprenons que plusieurs contribuables québécois sont préoccupés par le fait qu'ils n'ont pas accès à l'allégement offert par ces règles dans des situations impliquant un changement d'usage d'une partie d'un bien par opposition à un changement d'usage de la totalité d'un bien. Nous aimerions connaître votre position. À titre de référence, nous avons inséré ci-après la question posée aux autorités fédérales :

Dans deux interprétations techniques publiées en 2012 (2011-0417471E5 et 2011-0420171E5), l'ARC a indiqué qu'il n'était pas possible de faire le choix du paragraphe 45(3) de la LIR sur l'un des logements d'un duplex que le particulier utilisera désormais comme résidence principale, car le duplex constituait un seul bien. Selon notre compréhension, le même principe s'appliquerait aussi aux fins du paragraphe 45(2) de

la LIR. (par exemple, si le particulier commence à louer son propre logement d'un duplex).

En effet, même si, aux fins des dispositions fiscales relatives à l'exemption pour résidence principale, un duplex est composé de deux « logements » distincts, un duplex (ou autre immeuble à logements multiples) constituerait, selon la position de l'ARC énoncée dans les deux interprétations susmentionnées, un seul bien aux fins des règles sur les changements d'usage. Or, comme les choix du paragraphe 45(2) et 45(3) de la LIR ne sont pas possibles pour un changement partiel d'usage sur un seul bien (il faut un changement complet d'usage), l'ARC en vient donc à la conclusion que ces choix ne sont pas possibles avec les duplex (ou autres immeubles à logements multiples) lorsqu'il y a un changement d'usage pour un des logements. Il ne serait alors pas possible de reporter la disposition réputée (qui se traduit généralement par le déclenchement d'un gain en capital) et de bénéficier de la règle des quatre années supplémentaires à l'égard de l'exemption pour résidence principale, deux avantages fiscaux rattachés aux choix du paragraphe 45(2) ou 45(3) de la LIR. Cela peut signifier un fardeau fiscal qui est loin d'être négligeable pour un contribuable dans une telle situation, notamment dans les cas visés au paragraphe 45(3) de la LIR où il n'y a aucune porte de sortie possible.

En termes de politique fiscale, cela nous apparaît surprenant que des particuliers ayant acquis un immeuble à logements multiples soient pénalisés en ce qui concerne leur propre logement par opposition à un particulier qui détient, par exemple, une unité de condominium (et qui peut même détenir plusieurs unités dans un même immeuble) ou une maison unifamiliale. On prive ainsi les détenteurs de duplex (triplex, quadruplex, etc.) de type propriétaire-occupant de certains avantages fiscaux (report de la disposition, règle du quatre ans) tout en les forçant dans certains cas à désigner leur logement comme résidence principale au moment du changement d'usage plutôt que de conserver les années ou certaines années de détention pour une autre résidence (comme un chalet). Pourtant, aux fins du régime d'accession à la propriété (« RAP »), du crédit d'impôt à l'achat d'une première habitation (« CIAPH ») et du calcul de l'exemption pour

résidence principale, le logement du propriétaire est traité de façon distincte de tout autre logement.

Cette position de l'ARC entraîne également d'autres conséquences surprenantes. Si un triplex constitue un seul bien, cela signifierait, à titre d'exemple seulement, qu'il serait possible de réclamer la totalité d'une perte en capital sur la portion du terrain d'un triplex occupé à 40 % par le propriétaire, car il s'agirait d'un seul bien. La définition de « bien à usage personnel » (« BUP ») à l'article 54 de la LIR, ainsi que le sous-alinéa 40(2)g)iii) de la LIR, n'auraient pas pour effet de refuser 40 % de la perte en capital sur la portion « terrain » (une immobilisation non amortissable) puisque le terrain ne serait pas un bien à usage personnel. En effet, le bien non amortissable (le terrain) ne serait pas affecté principalement (cela signifie plus de 50 %) à l'usage et à l'agrément personnel du contribuable ou de personnes liées au contribuable. Quant à la portion « bâtisse », il s'agit d'un bien amortissable dont les règles fiscales en place ne permettraient toutefois pas, selon notre compréhension, la réclamation d'une perte quelconque sur la portion de 40 % occupée par le propriétaire.

Voyons un autre exemple impliquant le choix du 22 février 1994 relativement à l'abolition de l'exonération de 100 000 \$ sur le gain en capital. Si la position de l'ARC est fondée (à savoir qu'un duplex est un seul bien), le choix du 22 février 1994 sur un duplex aurait également provoqué une disposition sur le logement occupé par le propriétaire, le forçant ainsi à prendre une décision sur la désignation de résidence principale sur ce logement au détriment d'un chalet, à titre d'exemple.

Des représentants de l'ARC ont répété à maintes reprises à l'époque qu'il fallait alors traiter le duplex comme deux biens distincts (la partie locative et la partie résidence personnelle). Bien des spécialistes qui ont effectué le choix du 22 février 1994 sur des duplex ou triplex n'auraient donc pas effectué le choix correctement. Comme il s'agissait d'un seul bien, ils auraient dû majorer le produit de disposition (sans excéder la JVM) pour déclencher un gain suffisant pour utiliser la totalité de l'exonération de 100 000 \$ (l'autre portion du gain étant potentiellement exonérée à titre de résidence principale).

Pourtant, dans l'interprétation technique 2000-0047535 publiée en novembre 2000, l'ARC a mentionné qu'il fallait considérer les quatre logements d'un quadruplex comme étant quatre biens distincts pour l'application des règles sur les changements d'usage prévues aux alinéas 13(7)a, b) et 45(1)a) de la LIR. L'ARC y a aussi précisé que cela était conforme à une position antérieure (EC1987) et que si on considérait l'immeuble comme un seul bien dans cette situation, l'application des alinéas 13(7)d) et 45(1)c) de la LIR donnerait un résultat non représentatif de la situation réelle.

Cette interprétation technique supporte, en grande partie, pourquoi tant de praticiens ont effectué le choix du 22 février 1994 à l'égard d'un seul logement lorsqu'un immeuble en comptait plusieurs, comme nous l'avons expliqué précédemment. Cette position explique aussi pourquoi le choix des paragraphes 45(2) ou 45(3) de la LIR a été fait à plusieurs reprises à l'égard d'un changement d'usage pour un logement situé dans un duplex (ou un triplex), et ce, jusqu'à la publication, en 2012, des interprétations techniques citées précédemment. Finalement, comme le choix du paragraphe 45(3) de la LIR ne doit être transmis à l'ARC qu'au moment de la disposition réelle, il est fort possible que des particuliers se retrouvent le bec à l'eau s'ils ont disposé de leur duplex après le changement de position de l'ARC, annoncé en 2012. En effet, certains ont pu décider d'utiliser un des logements du duplex (antérieurement loué) pour en faire leur résidence principale dans les années 1990 ou 2000, en envisageant, de bonne foi, faire le choix du paragraphe 45(3) de la LIR le tout basé sur la position connue de l'ARC au moment de ce changement d'usage. Ainsi, plusieurs personnes vivent en ce moment une grande incertitude à cet égard.

Bref, si les interprétations fédérales publiées en 2012 sont bien fondées en droit et qu'aucun assouplissement administratif (ou précision législative) n'est apporté, il en découlerait des contradictions évidentes entre certaines positions déjà prises par l'ARC antérieurement ou encore face à l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu.

Nous croyons que la législation pourrait être modifiée pour refléter également le concept de « logement » aux fins des paragraphes 45(2) et 45(3) de la LIR (et non uniquement le concept de « bien ») et ainsi harmoniser les règles fiscales sur de tels changements d'usage avec les autres mesures rattachées à la résidence principale mentionnées précédemment (RAP, exemption pour résidence principale et CIAPH).

RÉPONSE DE RQ :

À l'instar de la LIR, la LI prévoit deux mécanismes distincts qui créent une présomption faisant en sorte que les conséquences fiscales résultant du changement d'usage d'un bien soient reportées. Ces présomptions se retrouvent aux articles 284 et 286.1 de la LI, qui sont respectivement les dispositions législatives québécoises équivalentes aux paragraphes 45(2) et 45(3) de la LIR.

De façon plus particulière, l'article 284 de la LI permet le report des conséquences fiscales lorsqu'un bien commence à être utilisé pour gagner un revenu, alors que l'article 286.1 de la LI prévoit le report des conséquences fiscales à l'égard d'un bien qui a été acquis en vue de gagner un revenu et qui devient une résidence principale.

Depuis le 20 décembre 2006, les choix initialement prévus à ces articles sont devenus des « choix liés », et ce, afin de protéger l'intégrité du régime fiscal provincial. Ainsi, depuis le 20 décembre 2006, les dispositions québécoises ne s'appliquent que si un choix valide est fait en vertu des dispositions fédérales correspondantes, soit les paragraphes 45(2) ou 45(3) de la LIR.

Par conséquent, si l'ARC refuse de considérer un changement d'usage partiel d'un immeuble à logement multiple aux fins des paragraphes 45(2) ou 45(3) de la LIR, aucun report des conséquences fiscales en vertu des articles 284 ou 286.1 de la législation québécoise ne pourra être obtenu.

Toutefois, les préoccupations soulevées à l'égard de ce changement de position nous interpellent et nous avons entrepris des discussions avec l'ARC sur ce sujet.

2.8) Déductibilité des frais judiciaires engagés dans un contexte de pension alimentaire

L'article **336.0.5** de la LI précise qu'un contribuable peut déduire, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, un montant qu'il a payé à titre de frais judiciaires ou extrajudiciaires engagés pour l'une des fins suivantes, dans la mesure où il n'a pas été remboursé

de ce montant, n'a pas droit de l'être et ne l'a pas déduit dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition antérieure :

- a) pour la perception d'un montant qui est dû et qui est une pension alimentaire ;
- a.1) pour la détermination du droit initial de recevoir un montant qui est une pension alimentaire;
- b) pour la révision du droit de recevoir un montant qui est une pension alimentaire;
- b.1) pour la détermination de l'obligation initiale de payer un montant qui est une pension alimentaire;
- c) pour la révision de l'obligation de payer un montant qui est une pension alimentaire.

Dans le libellé de l'article **336.0.5** LI, il n'y a aucune mention précise du moment où le montant doit être payé; on utilise uniquement l'expression « montant qu'il a payé ». De plus, il est également précisé que le montant ne doit pas avoir été déduit dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition antérieure.

Questions à RQ :

- a) RQ peut-il préciser si les frais juridiques admissibles à une déduction en vertu de l'article **336.0.5** LI doivent absolument être payés dans la même année que celle où ils sont déduits dans le calcul du revenu du contribuable aux fins du paragraphe c) de l'article **28** LI?
- b) Serait-il possible, pour un particulier qui a payé de tels frais en 2015, mais qui n'avait pas suffisamment de revenus pour les déduire en totalité dans le calcul de son revenu en 2015, de demander une telle déduction dans le calcul de son revenu pour 2016 à l'égard de la portion qui n'a pas été déduite de son revenu en 2015?
- c) Dans l'exemple donné à la question b), le particulier pourrait-il volontairement choisir de ne demander aucune déduction en vertu de l'article **336.0.5** LI en 2015 (l'année où les frais ont été payés) pour seulement les déduire dans une année subséquente?

Réponses

- a) Non. Le montant qu'un contribuable a payé à titre de frais de justice ou frais extrajudiciaires, engagés pour l'une des fins prévues à l'article 336.0.5 de la LI, peut être déduit dans l'année d'imposition où ce montant a été payé ou dans une année d'imposition subséquente, dans la mesure où toutes les autres conditions prévues à cet article sont respectées.

- b) Oui. Un contribuable, qui a payé en 2015 un montant à titre de frais de justice ou frais extrajudiciaires visés à l'article 336.0.5 de la LI et qui n'a pas déduit la totalité de ce montant en 2015, pourrait déduire le reste de ce montant en 2016, dans la mesure où toutes les autres conditions prévues à cet article sont respectées.

- c) Oui. Un contribuable pourrait choisir de ne demander aucune déduction en vertu de l'article 336.0.5 de la LI en 2015, l'année où le montant de frais de justice ou frais extrajudiciaires a été payé, et demander cette déduction dans une année subséquente, dans la mesure où toutes les autres conditions prévues à cet article sont respectées.

Fin du document