



CPA

ORDRE DES COMPTABLES
PROFESSIONNELS AGRÉÉS
DU QUÉBEC



Colloque sur la fiscalité des
particuliers – 21 janvier 2016

Table ronde sur la fiscalité des
particuliers

© Tous droits réservés.

IMPRIMÉ AU CANADA

© Tous droits réservés.

Interdiction de revente et de reproduction

Aucun matériel ne peut être utilisé à des fins de distribution à d'autres gratuitement ou contre rémunération. Le matériel ne peut être reproduit, modifié ou imprimé sans autorisation, en tout ou en partie, sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode, y compris sa diffusion sur un réseau informatique privé ou public).

En cas de non-respect de ces obligations, l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec se réserve le droit d'intenter tout recours légal qui pourrait s'avérer nécessaire et obtenir compensation.

TABLE RONDE SUR LA FISCALITÉ DES PARTICULIERS

REMERCIEMENTS

L'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec tient à exprimer ses remerciements aux différents intervenants de l'ARC et de l'ARQ pour leur contribution au développement de ce document.

DÉNI DE RESPONSABILITÉ

Les produits et services (comprenant notamment le matériel didactique, les publications, les conférences ou formations en salle ou à distance) de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec (l'Ordre) et ceux offerts en association, ci-après appelés « produits et services », sont fournis selon les conditions décrites dans la présente, aux membres de l'Ordre et au public, afin de les guider ou de les conseiller. Les informations sont principalement fondées sur les lois, normes et règles en vigueur. Elles ne remplaceront jamais le jugement professionnel du comptable professionnel agréé ou d'autres professionnels.

Ces informations, de même que les commentaires et les réponses des animateurs, conférenciers, auteurs ou conseillers, ne doivent pas être utilisées comme substitut à des missions confiées à des professionnels spécialisés. Elles sont données en fonction de la situation factuelle décrite et pourraient donc être incomplètes. Il est important de noter que les lois, les normes et les règles sur lesquelles sont fondées ces informations peuvent changer en tout temps et que, dans certains cas, les informations peuvent être sujettes à controverse.

Ni l'Ordre, ni quelque personne que ce soit ayant participé à la préparation des produits et services ou ayant répondu à des questions de CPA ou du public ne peuvent être tenus responsables relativement à l'utilisation de ces produits ou services et ils ne sont tenus à aucune garantie de quelque nature que ce soit découlant de ces produits ou services. Les informations données ne lient pas, par ailleurs, l'Ordre ou, de façon particulière, le Bureau du syndicat de l'Ordre.

La personne qui sollicite les produits ou les services assume l'entière responsabilité de sa démarche ainsi que tous les risques liés à l'utilisation des informations qui lui sont fournies. Elle consent à exonérer l'Ordre à l'égard de toute demande en dommages-intérêts qui pourrait être intentée par suite de toute décision qu'elle aurait pu prendre en fonction de ces informations. Elle reconnaît également avoir accepté de ne pas faire état de l'assistance reçue par l'intermédiaire des produits ou les services dans les avis exprimés ou les positions prises.

Note : Le masculin est utilisé sans discrimination dans le seul but d'alléger le texte.

TABLE DES MATIÈRES

	Page
Question 1 – Déductibilité des honoraires professionnels engagés dans le cadre d'une divulgation volontaire	1
Question 2 – Paiement de primes par un employeur à un programme d'aide aux employés (avantages imposables)	3
Question 3 – Questions relatives aux frais médicaux	5
Question 4 – Partage entre conjoints des dons faits par testament	8
Question 5 – Assujettissement aux règles sur les pertes agricoles restreintes	11
Question 6 – Résidence principale et maison intergénérationnelle	13
Question 7 – Résidence principale habitée par un enfant	17
Question 8 – Frais de scolarité	19
Question 9 – Honoraires de gestion inter sociétés	20
Question 10 – Différents dans le statut d'un individu (travailleur autonome ou employé)	21
Question 11 – Crédit d'impôt pour personnes handicapées	22
Question 12 – Aliénation des actions en faveur d'une société avec laquelle le vendeur a un lien de dépendance	23
Question 13 – Crédit d'impôt solidarité (CIS).....	24

QUESTION 1 – DÉDUCTIBILITÉ DES HONORAIRES PROFESSIONNELS ENGAGÉS DANS LE CADRE D'UNE DIVULGATION VOLONTAIRE

L'ARC permet-elle la déductibilité des honoraires professionnels engagés par le contribuable pour faire valoir ses prétentions (dans la mesure où il n'a pas renoncé à ses droits d'opposition et d'appel) à compter du moment où le contribuable a été avisé par l'ARC que son revenu ou son impôt pour une année d'imposition sera révisé en vertu du programme de divulgation volontaire (« PDV »)?

Réponse de l'ARC

L'ARC considère que les frais pour effectuer une divulgation volontaire ne sont pas déductibles en vertu de l'alinéa 60o) de la L.I.R. et ne seraient généralement pas engagés ou effectués par le contribuable en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien. Toutefois, lorsqu'un contribuable gagne un revenu provenant d'une entreprise, les frais pour effectuer une divulgation volontaire qui se rapporte à cette entreprise pourraient être déductibles, à titre de frais de démarche auprès d'un gouvernement, en vertu de l'alinéa 20(1)cc).

Par ailleurs, dès que l'ARC a informé le contribuable qu'elle accepte la divulgation volontaire et qu'elle procédera à la révision du revenu ou de l'impôt à payer de ce dernier en vertu du PDV, nous accorderons généralement une déduction, en vertu de l'alinéa 60o), pour les honoraires professionnels engagés, à partir de ce moment, par le contribuable pour faire valoir ses prétentions à l'égard de cette révision.

Réponse de Revenu Québec

Lors de la table ronde provinciale de 2015 du congrès annuel de l'Association de planification fiscale et financière, Revenu Québec a résumé, à la question 17, sa position concernant la déductibilité des honoraires professionnels engagés dans le cadre d'une divulgation volontaire :

« Les honoraires professionnels engagés en vue d'obtenir des conseils et de l'aide pour établir et produire des déclarations de revenus pour l'application de l'impôt sur le revenu sont déductibles dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien auquel se rapportent ces déclarations. Toutefois, les différents honoraires professionnels engagés dans le cadre d'une divulgation volontaire ne peuvent tous recevoir un traitement fiscal identique puisqu'il ne s'agit pas toujours de frais qui font partie d'une activité du processus de gain provenant d'une entreprise ou d'un bien. Ainsi, même s'ils ne représentent qu'une petite partie des honoraires relatifs à la régularisation de la situation fiscale d'un contribuable, les honoraires professionnels engagés pour établir l'admissibilité d'un contribuable au programme de divulgation volontaire ne sont pas déductibles. Par exemple, de tels honoraires pourraient être ceux relatifs à la production du formulaire LM-15 Demande de divulgation volontaire, ou pour divers échanges entre un représentant et Revenu Québec visant à déterminer l'admissibilité du contribuable au programme.

En ce qui a trait à l'application du paragraphe e de l'article 336 de la LI, lorsque le dossier de divulgation volontaire n'a pas été conclu par une transaction au sens de l'article 2631 du Code civil du Québec, et dans laquelle on retrouve habituellement une renonciation aux recours en opposition ou en appel, les honoraires professionnels engagés pour la préparation et la poursuite des recours en opposition ou en appel sont déductibles en vertu de ce paragraphe. À partir du moment où le contribuable a été avisé par Revenu Québec que son revenu ou son impôt pour une année d'imposition sera révisé en vertu du programme de divulgation volontaire, Revenu Québec considère que les honoraires professionnels engagés par le contribuable pour faire valoir ses prétentions sont déductibles en vertu du paragraphe e de l'article 336 de la LI, dans la mesure où il n'a pas renoncé à ses droits d'opposition et d'appel. »

Cette position s'apparente à celle énoncée par l'ARC dans les interprétations techniques suivantes : 2012-0434071E5, « Honoraires professionnels – PDV » (6 février 2012) et 2014-0532121E5 (F), « Frais professionnels – Divulgation volontaire » (17 octobre 2014).

Toutefois, dans son interprétation technique 2014-0528451C6(E), « Cost of making Voluntary Disclosure » (22 mai 2014), l'ARC énonce que si un contribuable gagne un revenu tiré d'une entreprise, le coût relatif à une divulgation volontaire qui est liée à l'exploitation de cette entreprise peut être déductible en tant que frais de démarches en vertu de l'alinéa 20(1)(cc) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5e suppl.)).

À cet égard, Revenu Québec est plutôt d'avis que les honoraires professionnels engagés pour établir l'admissibilité d'un contribuable au programme de divulgation volontaire ne sont pas déductibles en vertu de l'article 155 de la Loi sur les impôts. Cette disposition vise à rendre déductibles certaines dépenses qui ont été jugées non déductibles par les tribunaux en raison de leur nature capital (à titre d'exemple, voir les décisions *Arrco Playing Card Co. v. MNR*, 57 DTC 1227 et *Kitchener Hotels v. MNR*, 62 DTC 127). Les honoraires professionnels engagés pour établir l'admissibilité d'un contribuable au programme de divulgation volontaire ne font donc pas partie du type de dépenses visées à l'article 155.

QUESTION 2 – PAIEMENT DE PRIMES PAR UN EMPLOYEUR À UN PROGRAMME D'AIDE AUX EMPLOYÉS (AVANTAGES IMPOSABLES)

Le paiement de primes par un employeur à un programme d'aide aux employés représenterait-il un avantage imposable pour les employés qui bénéficient du programme en question si ce dernier offrait du soutien dans diverses situations telles que:

- stress ou anxiété;
- difficultés au travail;
- dépression;
- problèmes conjugaux ou familiaux;
- dépendances;
- problèmes financiers ou juridiques;
- diabète, obésité ou autres problèmes physiques.

Réponse de l'ARC

Sous réserve de certaines exceptions prévues aux sous-alinéas 6(1)a)(i) à (vi) L.I.R., la valeur de tout avantage que reçoit ou dont jouit un employé, ou une personne avec laquelle il a un lien de dépendance, au titre, dans le cadre ou en raison de la charge ou de l'emploi de l'employé, doit être incluse conformément à l'alinéa 6(1)a) L.I.R. dans le calcul du revenu de l'employé tiré d'une charge ou d'un emploi.

L'une de ces exceptions vise les cotisations versées par un employeur dans le cadre d'un régime privé d'assurance-maladie. Depuis le 1^{er} janvier 2015, un régime est considéré comme un régime privé d'assurance-maladie dans la mesure où la totalité ou presque des primes versées aux termes du régime se rapportent à des frais médicaux décrits au paragraphe 118.2(2) (en supposant que soient remplies toutes les autres conditions d'admissibilité pour un régime privé d'assurance-maladie). Ainsi, il se pourrait que le programme d'aide aux employés ne respecte pas toutes les conditions pour constituer un régime privé d'assurance-maladie selon la définition de cette expression au paragraphe 248(1) L.I.R.

Par ailleurs, le sous-alinéa 6(1)a)(iv) L.I.R. prévoit une autre exception pour les avantages qui découlent de la prestation de services d'aide concernant :

- (A) soit la santé physique ou mentale de l'employé ou d'un particulier qui lui est lié, à l'exclusion d'un avantage imputable à une dépense à laquelle l'alinéa 18(1)l) L.I.R. s'applique,
- (B) soit le réemploi ou la retraite de l'employé.

La position de l'ARC relativement à l'interprétation de « prestation de services d'aide » au sous-alinéa 6(1)a)(iv) L.I.R. est qu'il s'agit de services de consultation ou de services de conseils. L'exception du sous-alinéa 6(1)a)(iv) L.I.R. ne comprend pas un service qui excède les simples conseils ou qui constitue un traitement préventif ou curatif (pour ce qui est des traitements préventifs ou curatifs, il faudrait examiner l'existence d'un régime privé d'assurance-maladie et si les traitements découlent de ce régime).

Pour ce qui est des services de consultation ou de conseils qui concernent les domaines indiqués aux divisions (A) et (B) du sous-alinéa 6(1)a)(iv) L.I.R. mentionnés ci-dessus, l'employé n'inclurait aucun montant à titre d'avantage imposable.

Cependant, les services du programme d'aide aux employés qui ne seraient pas des services de consultation ou de conseils ou les services de consultation ou de conseils fournis dans le cadre du programme d'aide aux employés qui concerneraient d'autres domaines que ceux mentionnés aux divisions (A) et (B) du sous-alinéa 6(1)a)(iv) L.I.R., ne seraient pas visés par l'exception édictée par l'alinéa 6(1)a)(iv) L.I.R. Si ces services n'étaient pas à l'avantage principal de l'employeur et s'il n'existait aucun régime privé d'assurance-maladie distinct dans le cadre duquel les services seraient rendus, lesdits services constitueraient un avantage imposable pour l'employé. Des services en lien avec les difficultés au travail pourraient être un exemple de services à l'avantage principal de l'employeur selon les circonstances.

Le montant de tout avantage imposable qui découlerait du programme d'aide aux employés qui devrait être inclus dans le calcul du revenu tiré d'une charge ou d'un emploi de l'employé serait égal à la juste valeur marchande du service offert, soit le montant qu'un employé devrait payer pour ce service s'il n'existait pas ce programme d'aide aux employés.

QUESTION 3 – QUESTIONS RELATIVES AUX FRAIS MÉDICAUX

- a) Une résidence privée pour aînés est-elle une « maison de santé » aux fins du crédit d'impôt pour frais médicaux?
- b) Les frais de déplacement d'un orthodontiste peuvent-ils être admissibles à titre de frais médicaux?
- c) Les ostéopathes et les naturopathes pratiquant au Québec sont-ils des professionnels de la santé aux fins du crédit d'impôt pour frais médicaux?

Réponses de l'ARC**a) Maison de santé ou de repos**

L'expression « maison de santé ou de repos » n'est pas définie dans la L.I.R. Toutefois, le paragraphe 1.33 du Folio de l'impôt sur le revenu S1-F1-C1, *Crédit d'impôt pour frais médicaux*, énonce la position de l'ARC sur le sens à donner à cette expression. Ce paragraphe se lit comme suit :

« Une **maison de santé ou de repos** est, de façon générale, reconnue comme étant un établissement qui fournit aux patients qui ne sont pas en mesure de s'occuper d'eux-mêmes des soins d'entretien ou un séjour à plein temps dans une maison de santé ou de repos. Bien qu'un endroit en particulier n'ait pas besoin d'être une maison de santé ou de repos agréée, il doit posséder des fonctions et des caractéristiques équivalentes à celles d'une maison de santé ou de repos. Par exemple, une maison de santé ou de repos est habituellement un établissement à caractère public qui offre des soins infirmiers 24 heures par jour aux patients qui ne sont pas liés au propriétaire ou à la personne qui exploite l'établissement. L'usage de l'expression **séjour à plein temps dans une maison de santé ou de repos** ne vise pas à imposer l'obligation de fournir des soins au patient pendant une période minimale. Elle signifie plutôt que le patient exige des soins constants en raison de sa blessure, de sa maladie ou de sa déficience. L'ARC est généralement d'avis qu'une maison de retraite ne fournit pas les soins nécessaires afin d'être classifiée comme maison de santé ou de repos. »

La question de savoir si un établissement, par exemple une résidence privée pour aînés, peut se définir comme une maison de santé ou de repos est une question qui ne peut être résolue qu'à la lumière de tous les faits pertinents. Chaque situation doit par conséquent être examinée au cas par cas, selon les faits qui lui sont propres. De façon générale, un établissement qui offre des services destinés uniquement à des personnes âgées autonomes ne satisfait pas la définition d'une maison de santé ou de repos. Il en est de même d'un établissement qui offre des services d'assistance personnelle à des personnes âgées non autonomes mais n'offre aucuns soins infirmiers.

Par ailleurs, nous sommes d'avis que l'exigence voulant qu'un établissement « offre des soins infirmiers 24 heures par jour » ne serait pas remplie lorsque l'établissement offre des soins infirmiers limités. Ceci serait le cas, par exemple, lorsque les seuls services infirmiers qu'un établissement offre à ses résidents consistent à mettre à leur disposition un infirmier ou une infirmière de garde 24 heures par jour ou lorsque le nombre de résidents affectés au personnel infirmier ne permet pas au personnel de dispenser des soins infirmiers 24 heures sur 24.

Il se peut qu'un même établissement offre plusieurs niveaux de soins de sorte qu'un étage ou une partie de l'établissement soient réservés aux résidents qui sont incapables de s'occuper d'eux-mêmes et qui ont besoin de soins infirmiers à raison de 24 heures par jour. Dans un tel cas, l'établissement peut se qualifier comme maison de santé ou de repos à l'égard de cet étage ou de cette partie de l'établissement seulement.

b) Frais de déplacement d'un orthodontiste

Les alinéas 118.2(2)g) et h) L.I.R. sont les dispositions spécifiques permettant sous certaines conditions à un particulier de déduire à titre de frais médicaux, dans le calcul de son impôt payable, des frais de transport et de déplacement qu'il a engagés pour obtenir des services médicaux. Toutefois, ces frais doivent être engagés pour le transport du particulier, de son époux ou conjoint de fait ou de certaines personnes à la charge du particulier (et d'un seul préposé aux soins si nécessaire). Ces alinéas ne visent pas le transport des professionnels de la santé eux-mêmes.

Aux termes de l'alinéa 118.2(2)a) L.I.R., les frais médicaux d'un particulier sont les frais payés à un médecin, à un dentiste, à une infirmière ou un infirmier, à un hôpital public ou à un hôpital privé agréé, pour les services médicaux ou dentaires fournis au particulier, à son époux ou conjoint de fait ou à une personne à la charge du particulier au cours de l'année d'imposition où les frais ont été engagés.

Tel qu'il est mentionné au numéro 1.26 du Folio de l'impôt sur le revenu S1-F1-C1, *Crédit d'impôt pour frais médicaux*, les services médicaux sont des services de diagnostic, de thérapie ou de rééducation qui sont exercés par un médecin agissant dans les limites de sa formation professionnelle. Ainsi, en général, le déplacement d'un médecin (par exemple, un orthodontiste) n'est pas un service médical, et les frais payés pour un tel déplacement ne seraient pas des frais payés pour des services médicaux ou dentaires.

c) Ostéopathes et naturopathes au Québec

Les ostéopathes et les naturopathes au Québec ne sont pas parmi les professionnels de la santé (ou « médecins », au sens du paragraphe 118.4(2) L.I.R.) qui sont reconnus aux fins du crédit d'impôt pour frais médicaux fédéral. Nous nous sommes prononcés sur ce sujet dans l'interprétation technique 2015-058501117.

La liste intitulée *Liste des médecins autorisés par une province ou un territoire aux fins du crédit d'impôt pour frais médicaux*, disponible sur le site Web de l'ARC, permet aux contribuables de savoir quels médecins en général sont « autorisés » à exercer leur profession dans leur propre province ou territoire, et ce, sans avoir à communiquer avec l'ARC ou leur propre province ou territoire.

Depuis le printemps 2015, l'ARC a mis en place un nouveau processus permettant aux provinces et aux territoires de communiquer avec l'ARC pour demander, au besoin, des changements à la liste des médecins mentionnée ci-dessus, assurant ainsi une mise à jour dans les meilleurs délais en tout temps durant l'année. L'ARC révisé les demandes de changement afin de s'assurer que la catégorie de médecins à ajouter à la liste satisfait les dispositions du paragraphe 118.4(2) L.I.R., telles que celles-ci sont discutées aux numéros 1.21 et 1.22 du Folio de l'impôt sur le revenu S1-F1-C1, *Crédit d'impôt pour frais médicaux*, également disponible sur le site Web de l'ARC.

Typiquement, les organismes pouvant soumettre de telles demandes de changement comprennent les organismes directeurs d'une profession médicale d'une province ou d'un territoire, comme un collège ou un ordre professionnel. Au Québec, l'Office des professions du Québec serait un exemple d'un tel organisme puisqu'il relève du ministre de la Justice qui, par décret, est responsable de l'application des lois professionnelles.

Réponse de Revenu Québec

Sous question a)

Revenu Québec a déjà répondu par l'affirmative à cette question. La lettre d'interprétation 14-023049-001 énonce les conditions qui doivent être remplies à cette fin.

La qualification d'un établissement à titre de « maison de santé » aux fins des paragraphes l et m de l'article 752.0.11.1 de la LI est une question de fait. Nous considérons cependant que l'expression « maison de santé » a le sens d'un établissement où l'on soigne ou opère les malades, sans nécessairement qu'il s'agisse d'un centre hospitalier public ou d'un centre hospitalier privé agréé. Il faut donc s'attendre à ce qu'une telle maison de santé comporte du personnel médical qualifié en fonction, à la fois en nombre suffisant et possédant la formation requise pour fournir des soins médicaux 24 heures par jour à des personnes incapables de le faire elles-mêmes de façon adéquate.

Sous-question b)

Revenu Québec a déjà répondu par l'affirmative à cette question. La lettre d'interprétation 14-021044-001 énonce les conditions qui doivent être remplies à cette fin.

Dans le cas qui nous a été soumis, nous sommes d'avis que les frais payés par le particulier pour le déplacement d'un orthodontiste de Montréal à Fermont pour lui prodiguer des soins constituent des frais médicaux admissibles décrits au paragraphe a de l'article 752.0.11.1 de la LI, puisqu'il s'agit de montants payés par le particulier pour des services dentaires qui lui ont été prodigués, et ce même si ces frais sont accessoires aux services prodigués par le professionnel de la santé. Toutefois, les frais de déplacement de l'orthodontiste ne sont pas admissibles au crédit d'impôt distinct prévu à l'article 752.0.13.1 de la LI (frais de déplacement et de logement du patient), puisque les conditions d'application de ce crédit ne sont pas remplies.

Sous-question c)

Selon la politique fiscale présentement en vigueur au Québec, les professions d'ostéopathe et de naturopathe sont des professions reconnues aux fins du crédit d'impôt québécois pour frais médicaux même si ces professions ne sont pas régies par un ordre professionnel. En effet, la législation québécoise prévoit expressément qu'un ostéopathe et un naturopathe sont des « praticiens » pour l'application du crédit d'impôt pour frais médicaux (article 752.0.18, 1^o al. (b) de la LI).

QUESTION 4 – PARTAGE ENTRE CONJOINTS DES DONNÉS FAITS PAR TESTAMENT

L'Agence du revenu du Canada (« ARC ») et l'Agence du revenu du Québec (« ARQ ») acceptaient administrativement que les dons effectués par un contribuable soient considérés comme des dons effectués par son époux ou conjoint de fait aux fins de la définition de l'expression « total des dons de bienfaisance » prévue au paragraphe 118.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (« L.I.R. ») et à l'article 752.0.10.1 de la *Loi de l'impôt du Québec* (« L.I. »). Cette politique s'appliquait également aux dons faits par testament.

Pour les décès survenant après 2015, les dons effectués par testament ne seront plus réputés avoir été faits par un particulier immédiatement avant son décès, mais seront plutôt réputés avoir été effectués par sa succession au moment où le bien faisant l'objet du don est réellement transféré à un donataire reconnu (nouveau paragraphe 118.1(5) L.I.R.). Dans le cadre de son budget de 2014, le ministre des Finances du Québec a annoncé qu'il modifierait la L.I. afin de s'harmoniser avec cette nouvelle règle.

Des modifications législatives ont été apportées au paragraphe 118.1(1) L.I.R. afin de légiférer la politique administrative à l'égard du partage des dons entre conjoints pour les années 2016 et suivantes. Ainsi, un don effectué par un particulier qui n'est pas une fiducie inclura un don fait par le particulier, par son époux ou son conjoint de fait au cours de l'année donnée ou des cinq années d'imposition précédentes, ce qui est conforme à la politique administrative actuelle de l'ARC.

Toutefois, la modification apportée à la définition de l'expression « total des dons de bienfaisance » prévue au paragraphe 118.1(1) L.I.R. fait en sorte que, lorsqu'un don sera réputé effectué par une « succession assujettie à l'imposition à taux progressifs »¹ d'un particulier, ce don pourra être réclamé par le défunt l'année de son décès ou l'année qui précède immédiatement son décès.

Question à l'ARC

Pour les décès survenant après 2015, sera-t-il possible d'inclure les dons réputés faits par la succession d'un particulier aux dons effectués par son époux ou conjoint de fait survivant, au cours de l'année donnée ou des cinq années d'imposition précédentes?

Réponse de l'ARC

Le 15 janvier 2016, le ministère des Finances a rendu publiques, à des fins de consultation, des propositions législatives ayant entre autres pour effet de permettre une plus grande souplesse dans l'application des règles fiscales visant la reconnaissance de dons de bienfaisance faits par la succession d'un particulier. Toute référence à une disposition législative proposée est une référence à ces propositions.

La pratique administrative de l'ARC relativement au partage des dons entre conjoints a été reconduite à la division c)(i)(A) de la définition de « total des dons de bienfaisance » prévue au paragraphe 118.1(1) L.I.R. et ce, uniquement pour les dons effectués du vivant d'un particulier. Quant aux règles relatives aux dons faits dans le contexte du décès d'un particulier après 2015, elles ont été modifiées tel qu'il est mentionné ci-après.

¹ Au sens du paragraphe 248(1) L.I.R.

Lorsqu'un particulier n'est pas une fiducie, la division c)(i)(C) proposée de la définition de « total des dons de bienfaisance » prévue au paragraphe 118.1(1) L.I.R. énonce que le total des dons de bienfaisance du particulier pour une année d'imposition donnée comprend le « montant admissible d'un don »² à l'égard duquel les conditions ci-après s'avèrent :

- le don est fait par la succession du particulier;
- le paragraphe 118.1(5.1) proposé s'applique au don; et
- l'année donnée est l'année d'imposition du décès du particulier ou l'année d'imposition précédente.

Le paragraphe 118.1(5.1) proposé s'applique à un don fait par la succession d'un particulier si ce dernier décède après 2015, que le don est un transfert auquel s'applique le paragraphe 118.1(5.2) L.I.R. ou que le bien visé par le don a été acquis par la succession lors du décès et par suite du décès du particulier (ou qu'il s'agit d'un bien qui a été remplacé par ce bien).

Pour que le paragraphe 118.1(5.1) proposé soit applicable, le don doit également avoir été effectué par la succession du particulier à un moment :

- qui suit le décès du contribuable d'au plus 60 mois; et
- au cours duquel la succession respecte les exigences énoncées aux alinéas b) à e) inclusivement de la définition de « succession assujettie à l'imposition à taux progressifs » prévue au paragraphe 248(1) L.I.R.

Puisque la division c)(i)(C) proposée susmentionnée n'inclut pas le don effectué par la succession d'un époux ou d'un conjoint de fait décédé, nous sommes d'avis que le total des dons de bienfaisance de l'époux ou du conjoint de fait survivant, pour une année d'imposition donnée ou pour une des cinq années d'imposition précédentes, ne pourra pas inclure le montant admissible d'un don effectué par ladite succession. Par conséquent, suite à ces modifications, la pratique administrative relative aux dons faits dans le contexte du décès d'un particulier n'a plus sa raison d'être pour les décès après 2015.

Réponse de Revenu Québec

Les Renseignements additionnels du Budget 2014-2015 du ministre des Finances du Québec indiquent effectivement que la législation du Québec sera modifiée pour y intégrer la mesure fédérale relative aux dons effectués dans un contexte de décès (voir la page 89 et le paragraphe 9 de la page 90 de ce document), en tenant compte des modifications techniques postérieures à l'annonce fédérale. Pour ce qui est de l'annonce faite par le ministre des Finances du Canada le 15 janvier 2016, le ministre des Finances du Québec n'a pas encore indiqué ses intentions relativement à l'harmonisation de la législation du Québec aux assouplissements proposés. Cependant, puisque notre réponse demeurerait inchangée si ces assouplissements étaient intégrés à la législation québécoise, notre analyse a été faite sans en tenir compte.

² Au sens du paragraphe 248(31) L.I.R.

Ainsi, la législation québécoise sera modifiée pour y ajouter notamment l'équivalent de la division 118.1(1)c)(i)(C) de la définition de «total des dons de bienfaisance» de la L.I.R. ainsi que les paragraphes 118.1(5) et 118.1(5.1) de cette loi. En conséquence, tout comme ce sera le cas au fédéral, la politique administrative québécoise ne s'appliquera plus aux dons faits par testament lorsque le décès survient après le 31 décembre 2015.

En ce qui concerne la codification, par le fédéral, de la politique administrative sur le partage des dons entre conjoints, elle n'est pas visée par la déclaration d'harmonisation du ministre des Finances du Québec de 2014. Ainsi, la législation du Québec ne sera pas modifiée pour y ajouter l'équivalent de la division 118.1(1)c)(i)(A) de la définition de «total des dons de bienfaisance» de la L.I.R.

Il importe toutefois de rappeler qu'une mesure propre au régime fiscal québécois (articles 776.41.1 et suivants de la LI) permet le transfert entre conjoints admissibles, des crédits d'impôt personnels non utilisés. Ainsi, le conjoint admissible du particulier décédé pourra réclamer le montant des crédits d'impôt non utilisés par ce dernier, déterminé en fonction des montants indiqués dans la déclaration de revenus principale.

QUESTION 5 – ASSUJETTISSEMENT AUX RÈGLES SUR LES PERTES AGRICOLES RESTREINTES

Un particulier exploite depuis de nombreuses années une entreprise agricole mais l'agriculture n'est pas sa principale source de revenu.

Sa principale source de revenu provient d'un emploi d'une durée de 35 heures par semaine.

Le particulier décide de prendre sa retraite et de quitter cet emploi.

À partir du moment où il prend sa retraite, le particulier consacre la plus grande partie de son temps « actif » à exploiter son entreprise agricole.

Au cours d'une année d'imposition, le particulier recevra des revenus autres que ceux provenant de l'agriculture. Ces revenus seront composés de revenu provenant du régime de rentes du Québec, de la sécurité de vieillesse, d'un régime de pension agréé et de régime enregistré d'épargne-retraite (revenus de retraite).

Est-il possible de considérer que les règles sur les pertes agricoles restreintes ne s'appliqueront pas à ce particulier à l'égard de toute perte agricole qu'il pourrait subir au cours d'une année d'imposition?

Réponse de l'ARC

Avant de déterminer si les règles sur les pertes agricoles restreintes s'appliquent à l'égard d'une perte subie par un particulier à l'égard d'une activité agricole dans une situation donnée, il faut établir si cette activité agricole constitue une source de revenu. Si tel n'était pas le cas, le particulier n'aurait droit à aucune déduction relativement à sa perte.

Conformément à la méthode suivie par la Cour suprême du Canada dans les arrêts *Stewart c. La Reine* (2002 DTC 6969) et *La Reine c. Walls* (2002 DTC 6960), lorsque la nature de l'entreprise du contribuable comporte des aspects indiquant qu'elle pourrait être considérée comme une activité personnelle, il faut ensuite déterminer si l'entreprise est exploitée d'une manière suffisamment commerciale. Dans l'affirmative, les pertes qui peuvent être rattachées à ces activités seront considérées comme provenant d'une source de revenu.

Tel qu'indiqué à la publication de l'ARC, Nouvelles Techniques no. 30, pour déterminer si les activités agricoles sont exercées d'une manière commerciale, l'ARC tient notamment compte des facteurs suivants :

- l'ampleur des capitaux investis dans l'infrastructure et la machinerie agricoles;
- les antécédents et l'expérience du contribuable en agriculture;
- le temps consacré à l'agriculture;
- la capacité de l'entreprise de réaliser un profit;
- le plan d'affaire de même que le plan d'action que le contribuable entend suivre en ce qui concerne ses activités agricoles;
- l'état des revenus bruts et des revenus ou des pertes générés par la ferme pour les années antérieures;
- l'ampleur et le mode d'exploitation de la ferme par rapport aux autres entreprises agricoles de la région.

Dans la présente situation, en supposant que les activités agricoles du particulier constituent une source de revenu qui est l'exploitation d'une entreprise agricole, le particulier qui subit une perte provenant de son entreprise agricole devra considérer si les règles sur les pertes agricoles restreintes, prévues à l'article 31 L.I.R., s'appliquent à sa situation.

Étant donné que le particulier n'exploite pas une entreprise de fabrication ou de transformation où les produits agricoles sont utilisés, les règles sur les pertes agricoles restreintes s'appliqueront si le revenu du particulier, pour une année d'imposition, ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et d'une autre source qui est une source secondaire de revenu pour lui. Dans le cas d'une combinaison de l'agriculture et d'une autre source de revenu, le ministère des Finances a précisé au paragraphe 31(1) L.I.R. que l'autre source devait être une source secondaire de revenu pour lui et ce, pour les années d'imposition se terminant après le 20 mars 2013. Selon les notes techniques du ministère des Finances, la modification apportée au paragraphe 31(1) L.I.R. a pour but de codifier l'interprétation que la Cour suprême du Canada a donnée à ce paragraphe dans l'arrêt *Moldowan c. la Reine*, [1978] 1 RCS 480. Plus précisément, la modification précise que la déduction d'un contribuable au titre des pertes agricoles est limitée à la somme prévue au paragraphe 31(1) L.I.R. si le revenu du contribuable ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et d'une source secondaire de revenu. Cette modification remplace l'interprétation que la Cour suprême du Canada avait donnée à l'article 31 L.I.R. dans l'arrêt *La Reine c. Craig*, 2012 CSC 43.

Tel que mentionné au paragraphe 3 du bulletin d'interprétation IT-322R Archivé, *Pertes agricoles*, pour déterminer si le revenu d'un particulier provient principalement de l'agriculture ou d'une combinaison de l'agriculture et d'une autre source qui est une source secondaire de revenu pour lui, il faut tenir compte du revenu brut, du revenu net, du capital investi, de l'autofinancement, des engagements personnels et tous les autres facteurs.

Par ailleurs, avant l'instauration du changement législatif mentionné ci-dessus qui est applicable aux années d'imposition se terminant après le 20 mars 2013 et relativement au critère de la combinaison de l'agriculture et d'une autre source de revenu, la Cour suprême du Canada mentionnait dans l'arrêt *Craig* que les facteurs à prendre en compte dans l'analyse contextuelle de la question de la combinaison étaient le capital investi dans l'entreprise agricole et dans la deuxième source de revenu, le revenu tiré de chacune des deux sources, le temps consacré aux deux sources de revenu et le mode de vie ordinaire du contribuable, son expérience dans l'agriculture et ses intentions et attentes. La Cour suprême du Canada indiquait également que la démarche devait rester souple et reconnaître que certains facteurs pouvaient ne pas être importants.

Même si la décision rendue dans une affaire semblable à celle de l'arrêt *Craig* pourrait être différente en raison du changement législatif au paragraphe 31(1) L.I.R., les commentaires de la Cour suprême du Canada sur les facteurs à considérer qui sont mentionnés au paragraphe précédent pourraient être encore pertinents. Ces commentaires rejoignent d'ailleurs ceux indiqués au paragraphe 3 du bulletin d'interprétation IT-322R.

Dans la situation présentée, il faudrait examiner l'ensemble des facteurs pertinents pour déterminer si une perte agricole subie par le particulier serait assujettie aux règles sur les pertes agricoles restreintes. Pour arriver à une conclusion à cet égard dans la situation présentée, il n'est pas nécessairement suffisant de tenir compte uniquement du temps consacré à l'agriculture.

QUESTION 6 – RÉSIDENCE PRINCIPALE ET MAISON INTERGÉNÉRATIONNELLE

Afin de venir en aide à son parent âgé et en prendre soin, un particulier achète un duplex. Le duplex comprend deux logements identiques, chacun étant composé d'une chambre, d'une cuisine, d'une salle de bain et d'un salon. L'immeuble a 2 adresses civiques distinctes, une pour chaque logement, et chacun des logements possède son propre compteur électrique.

Le particulier procède à certaines rénovations sur l'immeuble, incluant l'ajout d'une porte d'accès intérieure entre les deux logements. Ces rénovations ont pour but de faciliter les communications entre le particulier et son parent. Les repas sont préparés et pris la très grande majorité du temps dans l'espace habité principalement par le particulier et les membres de sa famille.

Questions à l'ARC

- a) À la revente de l'immeuble, la désignation de résidence principale pourra-t-elle être faite pour l'immeuble complet? En d'autres termes, les autorités fiscales considèrent-elle qu'il y a disposition d'un ou deux logements?
- b) La réponse serait-elle la même si le bien appartenait au parent?
- c) La réponse serait-elle la même si le bien acquis par l'enfant était une maison intergénérationnelle telle que cette expression est définie par plusieurs municipalités (une seule adresse civique mais dont les espaces intérieurs sont séparés)?

Réponse de l'ARC à la question a)

L'article 54 L.I.R. définit la résidence principale comme étant, entre autres, le logement dont un particulier est propriétaire conjointement avec une autre personne ou autrement, à condition que le logement soit normalement habité par le particulier, par son époux ou conjoint de fait ou ex-époux ou ancien conjoint de fait ou par un enfant du particulier.

Le terme « logement » (ou, l'expression « *housing unit* » utilisée dans la version anglaise de la définition de « résidence principale » à l'article 54 L.I.R.) n'est pas défini dans la L.I.R. En l'absence d'une définition conférant un sens technique particulier à ce terme aux fins de la définition de « résidence principale » à l'article 54 L.I.R., il faut s'en remettre à son sens ordinaire, ce qui inclut le sens que lui confèrent différents dictionnaires. Une synthèse des définitions de différents dictionnaires français et anglais nous permet de conclure qu'un logement est normalement représenté par un local, ou un ensemble de locaux, occupé par une personne ou un groupe de personnes et qui inclut un certain nombre de caractéristiques telles qu'une cuisine, une salle de bain, etc. Une définition semblable a par ailleurs été retenue par la Cour canadienne de l'impôt, dans une affaire où elle a conclu que deux parties distinctes d'une même habitation (dont un seul contribuable était propriétaire) constituaient des logements séparés et que par conséquent, seule l'une d'entre elles était admissible à l'exemption.³

La question de savoir si deux unités d'un duplex constituent ensemble un seul logement aux fins de la définition de « résidence principale » à l'article 54 L.I.R. ou si chacune d'elles constitue plutôt un logement distinct en est une à laquelle il n'est possible de répondre qu'après une analyse de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Ceci étant, de manière générale, nous sommes d'avis que deux unités d'un duplex seront considérées constituer

³ *Boulet c. Canada*, 2009 DTC 1227 (CCI)

ensemble un seul logement dans la mesure où elles sont suffisamment intégrées pour qu'il ne soit pas possible d'habiter normalement les aires habitables de l'une des unités sans avoir également accès à l'autre unité et pouvoir en utiliser les installations. Ce sera le cas, par exemple, si l'une des unités contient toutes les chambres alors que l'autre unité contient la cuisine et la salle de bain, et que les deux unités sont conjointement utilisées aux fins d'habitation comme un logement unique.

Au contraire, dans une situation où chaque unité d'un duplex peut être normalement habitée sans trop de rénovations et sans qu'un accès à l'autre unité ne soit fourni à son occupant (par exemple, si chaque unité possède une cuisine et une salle de bain qui lui sont propres et qu'elles ont toutes deux un accès extérieur distinct), il sera difficile de considérer ces deux unités comme étant un logement unique au sens de l'article 54 L.I.R.

Outre le degré d'intégration des deux unités, d'autres facteurs à considérer pour déterminer si les deux unités d'un duplex constituent un seul logement incluent :

- l'existence d'un ou de deux titres de propriété ;
- l'existence d'une seule adresse civique pour l'immeuble ou de deux adresses civiques distinctes ;
- l'existence, ou non, de portes d'entrée séparées ; et
- l'existence, ou non, de comptes séparés pour les services publics.

Il ne s'agit pas d'une liste exhaustive et chaque situation doit être tranchée à la lumière de ses circonstances particulières.

À la lumière de ce qui précède, dans la situation décrite, le fait qu'une porte d'accès intérieure soit installée entre les deux unités ou que les repas soient préparés et pris la très grande majorité du temps dans l'une des deux unités ne semble pas suffisant pour que les deux unités puissent être considérées comme un seul logement aux fins de la L.I.R. Le fait que les deux unités comportent chacune une chambre, une cuisine et une salle de bain ainsi des adresses civiques distinctes et leur propre compteur électrique sont des éléments qui tendent à indiquer qu'il s'agit plutôt de deux logements distincts. Ceci étant établi, seul le logement normalement habité par le particulier se qualifie de résidence principale.

Réponse de l'ARC à la question b)

Nos commentaires seraient les mêmes si le bien appartenait au parent, à la différence que dans ce cas, l'un ou l'autre des logements pourrait se qualifier de résidence principale du parent.

Réponse de l'ARC à la question c)

Nos commentaires seraient essentiellement les mêmes si le bien acquis par l'enfant était une maison intergénérationnelle plutôt qu'un duplex. À cet égard, notons qu'une description détaillée des caractéristiques d'un immeuble donné décrit comme tel serait requise pour que nous soyons en mesure de fournir des commentaires plus précis. Le fait que l'immeuble ait une seule adresse civique serait l'un des facteurs qui pourrait être pris en compte, conformément à ce qui est énoncé précédemment. Cependant, ce seul fait ne serait pas, en soi, déterminant.

Réponses de Revenu Québec

Pour que le contribuable puisse demander l'exemption pour résidence principale à la suite de l'aliénation d'un duplex habité par lui-même et son parent, les unités doivent se qualifier de résidence principale et la transaction doit donner lieu à un gain en capital et non à un revenu d'entreprise.

Dans un premier temps, nous tenons à préciser que l'article 274 de la LI définit la résidence principale d'un particulier comme étant notamment un logement dont le particulier est propriétaire seul ou conjointement avec une autre personne et habité normalement notamment par lui, son conjoint ou ex-conjoint ou son enfant dans l'année pour laquelle il veut désigner ce bien comme sa résidence principale et qu'aucun autre bien n'ait été ainsi désigné pour cette année par le particulier, son conjoint ou son enfant âgé de moins de 18 ans.

Le terme « logement » n'est pas défini dans la LI. Le dictionnaire Petit Robert en fait la définition suivante : local à usage d'habitation et, plus spécialement, la partie de maison, d'immeuble où l'on réside habituellement. Le paragraphe 5 du bulletin d'interprétation IMP. 274-1/R1 « Qualification d'un bien à titre de résidence principale » mentionne que le terme logement comprend une maison, un appartement dans un duplex, dans un immeuble locatif ou dans un immeuble en copropriété (condominium), un chalet, une maison mobile, une roulotte ou une maison flottante.

La version anglaise de la LI traduit le terme « logement » par l'expression « housing unit ». Selon le « Dictionary of Canadian Law », un « housing unit » signifie :

« A unit that provides in the unit living, sleeping, eating, food preparation and sanitary accommodations for one or more persons, with or without essential facilities shared with other housing units, but does not include a hotel room or motel unit that is rented to the general public. »

La question de savoir si un immeuble comporte un ou plusieurs logements demeure une question de fait qui doit être tranchée en fonction de toutes les circonstances propres à chaque situation. Cependant, pour que les unités d'un immeuble soient considérées comme étant un seul logement, il doit être démontré que les pièces sont suffisamment intégrées pour que l'utilisation et l'accès à une des unités soit une condition de jouissance pleine et entière de l'autre unité. Ainsi, si chaque unité peut être normalement habitée sans qu'un accès soit fourni à l'autre unité (par exemple, chaque unité possédant une cuisine et une salle de bain et qu'elles ont toutes deux un accès distinct) il est plus difficile de considérer les deux unités comme étant un logement unique au sens de l'article 274 de la LI. Le fait que les deux unités aient chacune leur numéro civique ou leurs services publics n'est pas déterminant en soi pour conclure que l'immeuble comporte deux unités; c'est l'aménagement général des lieux et le degré d'intégration qui doivent être considérés.

Sous question a)

Ceci étant, en réponse à la première question, nous sommes d'avis qu'il serait raisonnable de conclure que le duplex comporterait deux unités de logement puisque chacune des unités possède une cuisine, une salle de bain ainsi qu'un accès distinct. Par ailleurs, l'unité habitée par le propriétaire serait la seule à pouvoir se qualifier de résidence principale puisque l'unité habitée par la mère du propriétaire n'est pas habitée par une personne mentionnée au paragraphe a du premier alinéa de l'article 274 de la LI.

Sous question b)

Si le duplex était la propriété du parent, chacune des unités du duplex pourrait se qualifier de résidence principale pour le parent au sens de l'article 274 de la LI puisqu'une unité serait habitée par le parent et l'autre unité serait habitée par son enfant. Cependant, advenant l'aliénation du duplex, un seul logement pourra être désigné comme étant la résidence principale du parent en vertu du deuxième alinéa de l'article 274 de la LI pour une année donnée et donner lieu à l'exemption pour résidence principale en vertu de l'article 271 de la LI, dans la mesure où toutes les autres conditions sont satisfaites.

Sous question c)

Comme il est mentionné plus haut, la question de savoir si un immeuble comprend un ou plusieurs logements demeure une question de fait en fonction des circonstances particulières de chaque situation. Le fait qu'un immeuble comporte une seule adresse civique n'est pas un élément déterminant en soi pour conclure qu'un immeuble constitue un seul logement; c'est l'aménagement général des lieux et le degré d'intégration qui doivent être considérés.

QUESTION 7 – RÉSIDENCE PRINCIPALE HABITÉE PAR UN ENFANT

- Un parent possède une résidence depuis 10 ans.
- Durant toute la période de 10 ans, l'immeuble est loué à son enfant majeur à une valeur inférieure à la juste valeur marchande. L'enfant y habite normalement avec sa famille.
- Pendant ces années, le parent habite dans un centre pour personnes âgées, il ne possède aucun autre bien immobilier susceptible de désigner à titre de résidence principale.

Questions aux autorités fiscales

- À la revente, le parent pourra-t-il désigner le bien à titre de résidence principale pour les 10 années?
- La réponse serait-elle identique si le bien était loué à la juste valeur marchande et qu'un revenu de location apparaissait aux déclarations de revenus du parent?

Réponse de l'ARC

Nous présumons que l'immeuble est une immobilisation du contribuable selon le sens donné au terme « immobilisation » à l'article 54 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

De façon générale, l'alinéa 40(2)b) de la Loi permet que le gain calculé par ailleurs qu'un contribuable tire de la disposition d'un bien qui était sa résidence principale à une date quelconque après sa date d'acquisition puisse être éliminé ou réduit en fonction du nombre d'années pendant lesquelles le bien était sa résidence principale.

L'expression « résidence principale » est définie à l'article 54 de la Loi. Sous réserve de certaines conditions, il s'agit entre autres d'un logement dont le contribuable est propriétaire au cours de l'année conjointement avec une autre personne ou autrement. Parmi ces conditions, selon l'alinéa a) de cette définition, lorsque le contribuable est un particulier autre qu'une fiducie personnelle, le logement doit être normalement habité au cours de l'année par le contribuable, par son époux ou conjoint de fait, par son ex-époux ou ancien conjoint de fait ou par un de ses enfants.

La définition de résidence principale ne prévoit pas qu'un logement loué ne peut pas constituer une résidence principale lorsque le locataire qui habite ce logement est l'une des personnes mentionnées à l'alinéa a) de cette définition.

Par conséquent, nous sommes d'avis que le seul fait qu'un contribuable loue un logement à son enfant, pour un loyer correspondant à sa juste valeur marchande ou une autre valeur, n'empêchera pas le contribuable de désigner ce logement comme sa résidence principale dans la mesure où toutes les conditions prévues à la définition de « résidence principale » sont respectées.

Réponse de Revenu Québec

L'article 274 de la LI définit la résidence principale d'un particulier comme étant notamment un logement dont il est propriétaire seul ou conjointement avec une autre personne et habité normalement notamment par lui ou son enfant dans l'année pour laquelle il veut désigner ce bien comme sa résidence principale, pourvu qu'aucun autre bien n'ait été ainsi désigné pour cette année par le particulier, son conjoint ou son enfant âgé de moins de 18 ans.

Le Folio de l'impôt sur le revenu de l'ARC intitulé S1-F3-C2 : « Résidence principale » prévoit qu'un logement détenu par un contribuable principalement dans le but d'en tirer un revenu, mais qu'il loue à son enfant lequel l'habite normalement dans l'année, peut être désigné par le contribuable au titre de résidence principale dans la mesure où les autres conditions sont satisfaites. Pour plus de précision, le fait que loyer chargé à son enfant corresponde ou non à la juste valeur marchande ou que le contribuable réclame une déduction pour amortissement à l'égard de ce logement n'a pas pour effet d'empêcher le contribuable de désigner l'immeuble comme étant sa résidence principale.

Ceci étant, le parent pourrait désigner la résidence louée à son fils au titre de résidence principale et bénéficier de l'exemption pour résidence principale dans la mesure où, à l'égard de l'année pour laquelle il désire faire cette désignation, le fils habite normalement le logement et que les autres conditions pour y avoir droit sont satisfaites.

QUESTION 8 – FRAIS DE SCOLARITÉ

Une étudiante qui réside en Nouvelle-Écosse vient faire ses études au Québec. Durant ses études, elle ne travaille pas et continue de remplir ses déclarations de revenus comme résidente de la Nouvelle-Écosse. Elle cumule ses frais de scolarité. Après ses études, elle vient s'établir au Québec de manière permanente, devient résidente du Québec et commence à travailler au Québec.

Sera-t-elle en mesure de réclamer ses frais de scolarité accumulés lorsqu'elle était résidente de la Nouvelle-Écosse à l'encontre de son revenu d'emploi lorsqu'elle sera résidente du Québec et commencera à travailler ?

Réponse de Revenu Québec

Oui, sous réserve du respect des conditions prévues à l'article 752.0.18.10 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

Sommairement, l'article 752.0.18.10 de la LI prévoit qu'un particulier peut, sous réserve de certaines conditions, déduire de son impôt autrement à payer pour une année d'imposition un pourcentage de ses frais de scolarité payés à l'égard de l'année ou d'une année antérieure. Pour bénéficier de ce crédit d'impôt, le montant de ses frais de scolarité doit, entre autres conditions, respecter les exigences prévues à l'article 752.0.18.13 de la LI.

Le paragraphe b de l'article 752.0.18.13 de la LI précise que le montant des frais de scolarité ne doit pas avoir été pris en considération dans le calcul d'un montant déduit en vertu des articles 118.5, 118.8, 118.9 ou 118.61 de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5e suppl.))LIR dans le calcul de l'impôt à payer par le particulier ou une autre personne en vertu de cette loi pour une année d'imposition antérieure à l'égard de laquelle le particulier n'était pas assujetti à l'impôt prévu par la partie I de la LI.

Ainsi, un résident du Québec peut demander le crédit d'impôt pour frais de scolarité ou d'examen encourus alors qu'il était résident d'une autre province ou d'un territoire canadien. Toutefois, les frais de scolarité ne doivent pas avoir déjà été pris en considération dans le calcul du montant déduit dans le calcul de son impôt fédéral, ou dans le calcul de celui du bénéficiaire d'un transfert, alors qu'il n'était pas résident du Québec.

QUESTION 9 – HONORAIRES DE GESTION INTER SOCIÉTÉS

Quelle est la position de Revenu Québec à l'égard de la société qui a inclus les revenus d'honoraires de gestion ou de charges provenant d'un contribuable qui lui est apparenté (une autre société ou un particulier) lorsque ce dernier se fait refuser la déduction de ces honoraires ou de ces charges?

Est-ce possible d'éviter la forme de double imposition, s'il y a lieu, pour la société et le contribuable lui étant apparenté dans le cas où Revenu Québec refuse la déduction d'honoraires de gestion ou charges payables de l'un à l'autre?

Réponse de Revenu Québec

Notre compréhension de la position de l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») et qu'elle a indiqué lors de la table ronde de l'APFF 2015 à la question 10 ainsi que dans l'interprétation technique 2012 0440071E5 est que, sujet à l'avènement de la prescription, elle serait prête à ajuster à la baisse le bénéfice d'une société créancière de frais de gestion et de charges inter-sociétés lorsque la société apparentée qui en est la débitrice se voit refuser la déduction de ces frais ou de ces charges dans l'établissement de son propre bénéfice, et ce, dans la mesure où la première rembourse ces frais ou ces charges à la seconde et que l'année d'imposition de la première n'est pas prescrite.

Revenu Québec n'a pas la même politique que l'ARC à cet égard.

Par ailleurs, selon nous, il n'existe pas dans le droit fiscal canadien de principe de réciprocité ou de symétrie de traitement qui voudrait que parce qu'une somme n'est pas déductible pour le payeur en affaire (quel que soit le fondement de la non-déductibilité) elle ne devrait pas être imposable pour le bénéficiaire. Le principe selon nous est plutôt à l'effet contraire, de sorte que Revenu Québec continue à refuser la dépense à l'un et à imposer l'autre sur ce montant.

À titre illustratif voir notamment l'affaire Sauvé où il est dit à la page 2006 :

« L'argument de l'avocat des appelants selon lequel il devrait y avoir une certaine réciprocité entre la déduction pour une partie et l'imposition pour l'autre est non pertinent et absolument inapplicable en l'espèce. Ce n'est pas parce que les intérêts payés par un contribuable ne sont pas déductibles qu'ils ne sont pas imposables pour celui qui les reçoit. »

On peut aussi référer à la décision de la Cour suprême du Canada rendue dans l'affaire Ikea Ltd où le principe d'asymétrie de traitement a été consacré :

« Même si cette méthode risque d'être cause d'asymétrie dans quelque future affaire, où le PIL pourrait être amortissable par le payeur sur la durée du bail, mais devrait néanmoins être inclus immédiatement par le bénéficiaire dans son revenu, il s'agit peut-être là d'une conséquence inévitable si l'on veut obtenir une image fidèle du revenu de chaque contribuable. **Cela ne devrait pas vraiment être une préoccupation en droit, cependant.** »

(Les caractères gras sont de nous.)

QUESTION 10 – DIFFÉRENTS DANS LE STATUT D'UN INDIVIDU (TRAVAILLEUR AUTONOME OU EMPLOYÉ)

Dans le cadre d'une vérification du statut d'un individu qui rend des services à une société, l'ARC accepte le statut de travailleur autonome de la personne. Revenu Québec, quelques mois après, n'est pas d'accord avec l'ARC et considère cet individu comme un employé de la société en question et cotise en conséquence. L'individu se retrouve à être un travailleur autonome pour le fédéral et un employé au Québec.

Existe-t-il une entente entre l'ARC et Revenu Québec visant à régler les différends dans le cadre de ce type de situation, où l'individu ne peut pas avoir un statut différent au fédéral?

Réponse de Revenu Québec

Les critères utilisés par les deux gouvernements pour déterminer le statut d'un travailleur sont les mêmes. Dans la très grande majorité des cas, nous arrivons aux mêmes conclusions.

Par ailleurs, tel qu'indiqué dans la version en vigueur du Bulletin d'interprétation RRQ. 1-1-R2[1] Revenu Québec n'est pas lié par les décisions sur le statut de travailleur rendues par d'autres instances gouvernementales aux fins de lois autres que des lois administrées par Revenu Québec.

Cet énoncé réaffirme le principe voulant que la détermination de statut d'un travailleur doive être étudiée à la lumière de l'ensemble des faits et des circonstances. Bien que Revenu Québec soit soucieux que les travailleurs québécois aient un traitement fiscal uniforme auprès des autorités fiscales, il arrive parfois que l'information fournie par le travailleur ou le donneur d'ouvrage diffère d'un palier gouvernemental à l'autre.

Dans de telles circonstances, il faut savoir qu'en vertu de L'Entente concernant l'échange de renseignements en matière d'impôts et autres droits, l'Agence du revenu du Canada (ARC) et Revenu Québec se communiquent les renseignements concernant les changements fiscaux apportés à un dossier fiscal. Ce processus d'échange d'information permet habituellement d'éviter l'attribution d'un statut différent à un même particulier.

QUESTION 11 – CRÉDIT D'IMPÔT POUR PERSONNES HANDICAPÉES

Le 15 décembre 2014, l'ARC a annoncé la fin des consultations relativement au crédit d'impôt pour personnes handicapées. Ces consultations permettaient au public et aux personnes concernées de suggérer des méthodes afin de simplifier et de clarifier le processus de demande du crédit d'impôt pour personnes handicapées. L'ARC peut-elle divulguer les résultats de ces consultations ou mentionner quand elle prévoit être en mesure de le faire?

Réponse de l'ARC

Alors que le rapport officiel n'a pas encore été publié, nous sommes heureux de vous informer que le formulaire T2201 (Certificat pour le crédit impôt pour personnes handicapées) a été simplifié – il est plus court et offre aux contribuables la possibilité d'obtenir un ajustement automatique de leurs déclarations de revenus pour les années antérieures lorsque le crédit est pour soi-même ou pour un enfant à charge de moins de 18 ans. En outre, nous développons actuellement différents outils de communication qui comprennent une vidéo, des scénarios pour le site web de l'ARC, et une trousse pédagogique pour les membres du Parlement ainsi que pour les professionnels de la santé.

Lynne Gaucher, gestionnaire de la Section des programmes pour personnes handicapées

QUESTION 12 – ALIÉNATION DES ACTIONS EN FAVEUR D'UNE SOCIÉTÉ AVEC LAQUELLE LE VENDEUR A UN LIEN DE DÉPENDANCE

Lors du Budget 2015-2016, le ministre des Finances a annoncé que des modifications seront apportées à la L.I. afin de prévoir que la règle d'intégrité, qui peut faire en sorte que le gain en capital découlant de l'aliénation des actions en faveur d'une société avec laquelle le vendeur a un lien de dépendance soit traité comme un dividende réputé et non comme un gain en capital, ne s'appliquera pas dans la mesure où le vendeur utilise l'exemption de gains en capital à l'encontre du gain en capital résultant de l'aliénation d'actions admissibles des secteurs primaire et manufacturier dans le cadre d'un transfert d'entreprise familiale admissible.

Revenu Québec a-t-elle élaboré des critères de qualification afin de définir de la meilleure façon possible le type d'aliénation d'actions qui pourra bénéficier de ces modifications annoncées?

Réponse de Revenu Québec

D'abord, il y a lieu de préciser que c'est le ministère des Finances du Québec qui a la responsabilité d'élaborer les critères de qualification et non Revenu Québec. Dans ce contexte, le ministère des Finances du Québec a sollicité la collaboration de certains intervenants, dont l'APFF et Revenu Québec afin d'obtenir des suggestions visant la détermination de ces critères de qualification.

Dans le cadre de la table ronde provinciale du Congrès de l'APFF de 2015, le ministère des Finances du Québec a répondu que la difficulté dans l'élaboration de tels critères de qualification est d'obtenir un équilibre acceptable en termes d'équité, d'intégrité, de simplicité, mais également de prévisibilité. Ce dernier élément étant particulièrement important, tant pour les contribuables directement concernés que pour leurs conseillers fiscaux et les autorités fiscales. Dans ce contexte, les critères de qualification devraient être basés sur des éléments objectifs, par opposition à des éléments subjectifs.

Maintenant que le ministère des Finances du Québec a recueilli les commentaires de ces divers intervenants, nous comprenons qu'il procède actuellement à l'analyse de ces suggestions et à l'élaboration des critères de qualification qu'il pourrait rendre public au printemps en conformité avec les délais prévus dans le Budget 2015-2016 du 26 mars dernier.

QUESTION 13 – CRÉDIT D'IMPÔT SOLIDARITÉ (CIS)**Situation 1**

- Une étudiante(A) habite en logement, le temps de ses études
- Elle partage le logement avec un autre colocataire (B)
- A et B partagent les frais associés au logement
- C'est A qui est responsable du bail auprès du locateur.

Questions

- a) Nous comprenons alors que le relevé 31 sera produit au nom de A. Est-ce exact?
- b) Lors de la demande du CIS, B aura-t-il droit à la composante logement même si son nom n'apparaît pas au bail?

Réponse de Revenu Québec à la sous question a)

Effectivement, le relevé doit être émis au nom de A, soit la personne qui a conclu le bail de location. Le relevé 31 doit être produit à l'égard des particuliers qui sont locataires ou sous-locataires d'un logement admissible à la fin du mois de décembre de l'année. Les locataires et les sous-locataires d'un logement sont les particuliers qui ont conclu un bail de location ou de sous-location auquel le locateur a consenti et qui, par conséquent, sont responsables du paiement du loyer.

À noter que la personne qui a signé le bail en tant que caution n'est pas un locataire ou un sous-locataire aux fins du relevé 31.

Réponse de Revenu Québec à la sous-question b)

Non. B ne peut avoir droit à la composante logement, car il n'est pas locataire ou sous-locataire.

Par ailleurs, malgré que A et B puissent être des particuliers admissibles au CIS, ils n'auraient pas droit au montant additionnel de TVQ pour personne vivant seule. En effet, pour avoir droit à ce montant, un particulier admissible au CIS doit, pendant toute l'année, avoir occupé un établissement domestique autonome dans lequel il a habité seul ou uniquement avec des personnes âgées de moins de 18 ans.

Situation 2

- Une étudiante(A) habite un logement, le temps de ses études
- Elle partage le logement avec un autre colocataire (B)
- A et B sont responsables du bail auprès du locateur
- A n'a payé aucun frais relié au logement (elle était à l'extérieur pendant ce temps) et il a été convenu que B assume tous les frais.

Questions

- a) Nous comprenons alors que deux relevés 31 seront produits pour A et B. Est-ce exact?
- b) Lors de la demande du CIS, B pourrait-il demander la composante-logement pour l'ensemble du logement et ce, même si le nom de A apparaît au bail?

Réponse de Revenu Québec à la sous-question a)

Effectivement, un relevé doit être émis à l'égard de chacun des locataires, soit A et B.

Le relevé 31 est un formulaire prescrit qui doit contenir les renseignements prescrits. Le locateur d'un logement admissible n'a pas à s'assurer qu'un locataire habite le logement à la fin de l'année. Il doit délivrer le relevé 31 même si le loyer n'a pas été payé pour le mois de décembre ou un autre mois. Les conventions pouvant exister entre les locataires pour le paiement du loyer ne concernent pas le propriétaire locateur et sont sans impact sur le relevé 31 qu'il doit délivrer. En d'autres termes, le montant du loyer et son acquittement ne sont pas des paramètres pertinents en ce qui concerne le relevé 31.

Réponse de Revenu Québec à la sous-question b)

En fait, pour demander le CIS, A et B fourniront, dans l'annexe D de leur déclaration de revenus, les renseignements concernant leur situation au 31 décembre 2015. Ils devront notamment indiquer leur lieu principal de résidence à cette date et fournir des renseignements sur les personnes qui habitent avec eux, s'il y a lieu. A devrait normalement indiquer un autre lieu principal de résidence que le logement dont il est locataire avec B. B ne devrait pas fournir de renseignements à l'égard de A.

Divers renseignements à l'égard de A et B, dont ceux obtenus de chacun d'eux et du propriétaire du logement admissible seront utilisés par Revenu Québec pour déterminer le montant de CIS auquel chaque particulier admissible aura droit.

Revenu Québec devrait déterminer que B a droit au montant pour le logement à l'égard du logement, et ce, sans aucun partage du montant. Quant à A, Revenu Québec devrait déterminer qu'il n'aura pas droit au montant pour le logement à l'égard de ce logement. Il pourrait cependant avoir droit au montant pour le logement à l'égard d'un autre logement, s'il s'agit d'un logement admissible qu'il habite, qui est son lieu principal de résidence à la fin de l'année et dont il est locataire ou sous-locataire.

Situation 3

- Une personne âgée (A) habite une résidence de 5 pièces dont elle est propriétaire
- Sa sœur (B) vient habiter avec elle et contribue à certaines dépenses de fonctionnement

Question

Sera-t-il possible pour A de produire un relevé 31 pour B?

Réponse de Revenu Québec

Si le contrat en vertu duquel B habite avec A peut être considéré comme un bail entre A, la propriétaire du logement admissible, et B, et si l'objet de ce bail est effectivement un logement admissible, A devrait produire un relevé 31 à l'égard de B.

En ce qui concerne l'existence d'un bail entre A et B, mentionnons que, de manière générale, l'article 1851 du Code civil du Québec (L.Q. 1991, c. 64) prévoit que le louage aussi appelé « bail » est le contrat par lequel une personne, le locateur, s'engage envers une autre personne, le locataire, à lui procurer, moyennant un loyer, la jouissance d'un bien meuble ou immeuble pendant un certain temps. Il est de l'essence même du bail qu'il y ait un loyer en contrepartie de la jouissance du bien dont bénéficie le locataire. En pratique, le loyer correspond à une somme d'argent, mais il peut être exprimé par une autre prestation, par exemple par la fourniture d'un bien ou d'un service si les parties en conviennent.

C'est l'analyse des faits et des documents qui permettra de déterminer si un particulier occupe un logement en vertu d'une entente qui relève essentiellement d'un contrat de louage et qu'il détient le logement à ce titre. Ainsi, nous sommes d'avis qu'il n'est pas possible de déduire qu'un particulier habite un logement à titre de locataire uniquement parce qu'il assume certaines dépenses de fonctionnement. L'obligation de payer un loyer est une obligation essentielle à l'existence du contrat de louage. Par contre, il est possible aux parties de convenir, dans le contrat de louage, que le loyer correspondra aux frais d'entretien du logement.

Par ailleurs, même si on pouvait conclure qu'un bail de logement existe dans une situation donnée, nous soulignons que le relevé 31 ne doit être produit qu'à l'égard des particuliers qui sont locataires ou sous-locataires d'un logement admissible. Il faut donc aussi rappeler que la définition de « logement admissible » exclut une chambre située dans la résidence principale du locateur, lorsque moins de trois chambres y sont louées ou offertes en location et que la chambre ne possède ni sortie distincte donnant sur l'extérieur ni installations sanitaires indépendantes de celles utilisées par le locateur. La détermination de ce qui fait l'objet du bail sera donc fondamentale dans le cas sous étude.