

## **ATELIER 7**

---

### **L'ABC de la fiscalité !**

En plus d'assurer le financement des services publics québécois, la fiscalité fait régulièrement les manchettes: évasion fiscale, fausse facturation, travail au noir, harmonisation des taxes de vente provinciales, paiement de taxes par les ministères et organismes, etc. Des spécialistes en fiscalité présenteront dans un langage accessible aux non-initiés les bases du système fiscal.

#### **ANIMATEUR**

M<sup>e</sup> Normand Boucher, directeur, Direction des affaires juridiques, Revenu Québec

#### **CONFÉRENCIERS**

M<sup>e</sup> Danny Galarneau, Direction du contentieux fiscal et civil, Revenu Québec

M<sup>e</sup> Faby Lévesque, Direction principale des lois sur les impôts, Revenu Québec

M<sup>e</sup> Pierre-Simon Lindsay, Direction principale des lois sur les taxes et l'administration fiscale et des affaires autochtones, Revenu Québec

M<sup>e</sup> Paul Morin, Direction principale de la rédaction des lois, Revenu Québec

#### **RESPONSABLES DE L'ATELIER**

M<sup>e</sup> Sarah Boudreau, Direction des affaires juridiques, Revenu Québec

M<sup>e</sup> Pierre Gamache, Direction des affaires juridiques, Revenu Québec



# L'ABC de l'impôt sur le revenu québécois

Faby Lévesque et Paul Morin\*

INTRODUCTION . . . . .	309
1. CONSIDÉRATIONS PRÉLIMINAIRES. . . . .	309
1.1 Le pouvoir d'imposition du Québec. . . . .	309
1.2 Les dates charnières en matière d'impôt. . . . .	310
1.3 Quelques éléments de politique fiscale. . . . .	310
1.3.1 Principes d'imposition . . . . .	310
1.3.2 Types de mesures fiscales . . . . .	311
1.3.2.1 Les mesures d'harmonisation . . . . .	311
1.3.2.2 Les particularités québécoises. . . . .	311
1.3.3 Dates d'entrée en vigueur des nouvelles mesures fiscales . . . . .	313
1.4 La nature de l'impôt et du droit fiscal . . . . .	314

---

\* Avocats, M. Fisc., Revenu Québec. M<sup>e</sup> Lévesque travaille à la Direction principale des lois sur les impôts et M<sup>e</sup> Morin à la Direction principale de la rédaction des lois. Les interprétations et opinions soumises n'engagent que les auteurs et ne peuvent être imputées à Revenu Québec. Les auteurs tiennent à remercier M<sup>me</sup> Céline Davidson, C.P.A., C.A., M. Fisc., de même que M<sup>es</sup> Johanne Forget, M. Fisc., Paul Jr Bergeron, M. Fisc., Gilles Bourque, M. Fisc., et Jean Goulet, M. Fisc., pour leurs commentaires pertinents qui ont contribué à enrichir ce texte.

2.	QUELQUES CONCEPTS ET DÉFINITIONS PRÉALABLES. . . . .	315
2.1	Notion de société et de société de personnes . . . . .	315
2.2	Définition du terme « personne » . . . . .	315
2.3	Définition du terme « particulier » . . . . .	316
2.4	Concept d'année d'imposition . . . . .	316
2.5	Notion de contribuable . . . . .	316
3.	ASSUJETTISSEMENT. . . . .	317
3.1	Personnes assujetties à l'impôt. . . . .	317
3.1.1	Les particuliers. . . . .	317
3.1.2	Les sociétés . . . . .	318
3.2	Personnes exonérées d'impôt . . . . .	319
4.	STRUCTURE DE LA LOI . . . . .	320
4.1	Définitions, dispositions interprétatives et règles d'application . . . . .	321
4.2	Règles d'assujettissement. . . . .	321
4.3	Le calcul de l'impôt sur le revenu à payer . . . . .	321
4.4	Déclarations, cotisations et paiements . . . . .	321
4.5	Autres livres de la partie I de la <i>Loi sur les impôts</i> . . . . .	322
5.	LE CALCUL DU REVENU. . . . .	322
5.1	Plan du calcul . . . . .	322
5.2	Les principales sources de revenu . . . . .	324

5.2.1	Calcul du revenu ou de la perte provenant d'un emploi . . . . .	324
5.2.1.1	Montants à inclure dans le calcul du revenu d'emploi . . . . .	324
5.2.1.2	Montants à déduire dans le calcul du revenu d'emploi . . . . .	326
5.2.1.3	Revenu d'emploi ou d'entreprise. . . . .	327
5.2.2	Calcul du revenu ou de la perte provenant d'une entreprise ou d'un bien . . . . .	330
5.3	Calcul de l'excédent des gains en capital imposables sur les pertes en capital admissibles . . . . .	333
5.3.1	Circonstances déclenchant le gain ou la perte en capital. . . . .	333
5.3.2	Calcul d'un gain ou d'une perte en capital . . . . .	335
5.3.3	Exceptions et restrictions . . . . .	335
5.3.3.1	Les biens d'usage personnel . . . . .	335
5.3.3.2	Les biens précieux . . . . .	336
5.3.3.3	L'exemption pour résidence principale . . . . .	337
5.3.3.4	Gain ou perte de loterie . . . . .	337
5.3.4	Détermination de l'excédent des gains en capital imposables sur les pertes en capital admissibles (ou de la perte en capital reportable) . . . . .	338
5.4	Revenus d'autres sources et autres déductions admissibles . . . . .	339
6.	CALCUL DU REVENU IMPOSABLE . . . . .	341
6.1	Montants déductibles . . . . .	342

6.2	Montants à inclure . . . . .	344
7.	CALCUL DE L'IMPÔT À PAYER . . . . .	344
7.1	Calcul de l'impôt à payer du particulier . . . . .	345
7.1.1	Détermination de l'impôt québécois brut . . . . .	345
7.1.2	Déduction des crédits d'impôt non remboursables . . . . .	347
7.1.3	L'impôt minimum de remplacement . . . . .	350
7.2	Calcul de l'impôt à payer d'une société. . . . .	351
8.	PAIEMENT DE L'IMPÔT ET CRÉDITS D'IMPÔT REMBOURSABLES . . . . .	352
8.1	Déductions à la source et versements d'acomptes provisionnels. . . . .	352
8.2	Le concept de crédit d'impôt remboursable . . . . .	353
8.2.1	Les crédits d'impôt remboursables destinés aux particuliers. . . . .	353
8.2.2	Les crédits d'impôt remboursables destinés aux entreprises. . . . .	355
8.3	Paiement ou remboursement de l'impôt . . . . .	357
9.	INTERPRÉTATION ET ÉVITEMENT FISCAL . . . . .	357
9.1	Interprétation des lois fiscales . . . . .	357
9.2	Règle générale antiévitement et mesures fiscales contre les planifications abusives. . . . .	359
	CONCLUSION . . . . .	360

## INTRODUCTION

Faire un survol de l'impôt sur le revenu québécois en quelques dizaines de pages, c'est tout un contrat ! Il va sans dire que nous ne pourrons guère qu'effleurer le sujet. Nous tenterons cependant de présenter la matière de manière à vous donner une idée globale de la structure de la *Loi sur les impôts*<sup>1</sup>, de sa logique interne et de la façon dont ses différents éléments s'imbriquent les uns dans les autres pour, à la fois, assujettir les contribuables, calculer leur impôt à payer, le concilier avec ce qui a déjà été versé ou retenu, s'assurer du paiement du solde et contrer l'évitement fiscal.

## 1. CONSIDÉRATIONS PRÉLIMINAIRES

### 1.1 Le pouvoir d'imposition du Québec

Alors que le Parlement du Canada a le pouvoir de prélever des deniers par tous modes ou systèmes de taxation en vertu du paragraphe 3 de l'article 91 de la *Loi constitutionnelle de 1867*<sup>2</sup>, l'Assemblée nationale du Québec détient celui d'imposer des taxes directes pour des objets provinciaux en vertu du paragraphe 2 de l'article 92 de cette loi.

L'impôt sur le revenu<sup>3</sup> est une taxe directe car elle est exigée de la personne même qui doit l'assumer<sup>4</sup>.

1. L.R.Q., c. I-3 (cette loi est aussi appelée « L.I. » dans le présent texte).
2. 30 & 31 Victoria, c. 3 (R.-U.). Avant 1982, connue sous le nom de « l'Acte de l'Amérique du Nord britannique ». En ligne : <<http://www.canlii.org/fr/ca/const/const1867.html>>.
3. Peter W. HOGG, Joanne E. MAGEE, Jinyan LI, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 2.2 History (a) Confederation, 7<sup>e</sup> éd., Carswell, Taxnet Pro.
4. Selon la définition proposée par John Stuart Mill dans son traité intitulé *Principles of Political Economy, with Some of Their Applications to Social Philosophy*, vol. II, Boston, Little & Brown, 1848 (livre V, ch. III, p. 371), telle que traduite à la p. 724 de l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans le *Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec*, [1994] 2 R.C.S. 715 : « La taxe directe est celle qu'on exige de la personne même qui doit l'assumer. Les taxes indirectes sont celles qu'on exige d'une personne dans l'expectative et l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre : c'est le cas des taxes d'accise et des droits de douane. » En ligne : <<http://csc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/fr/item/1158/index.do?r=AAAAAQAKUmVudm9pIFRWUQAAAAAB>>.

## 1.2 Les dates charnières en matière d'impôt

En 1917, le Parlement fédéral introduit un premier impôt sur le revenu<sup>5</sup> pour financer la participation du Canada à la Grande Guerre<sup>6</sup>.

À ce moment, le Québec impose déjà, depuis 1882, une taxe directe sur certaines « corporations » commerciales<sup>7</sup>. S'y ajoute un impôt sur le revenu des particuliers en 1939<sup>8</sup>. En 1941, le gouvernement du Québec loue ses champs de taxation au gouvernement fédéral en raison de la guerre<sup>9</sup>, un pouvoir qu'il récupérera par la suite graduellement. Ainsi, l'Assemblée nationale du Québec adopte, en 1947, la *Loi de l'impôt des corporations*<sup>10</sup>. La loi créant un impôt provincial sur le revenu des particuliers est adoptée en 1954<sup>11</sup>. À l'occasion de la réforme fiscale de 1972, les deux lois sont fusionnées dans la *Loi sur les impôts*, laquelle introduit alors l'imposition des gains en capital<sup>12</sup>.

## 1.3 Quelques éléments de politique fiscale

La politique fiscale est le fondement même de la législation fiscale. Elle en dessine les contours, en fixe les objectifs et en prévoit les règles. Elle mérite donc qu'on en dise quelques mots.

### 1.3.1 Principes d'imposition

De façon générale, la littérature retient cinq principes d'imposition qui devraient guider l'élaboration de la politique fiscale, à

5. *The Income War Tax Act*, S.C. 1917, ch. 28 et ses notes explicatives, colligées par Bryan Pontifex (Toronto, Carswell). En ligne : <<http://www.archive.org/details/canadianincometa00pontrich>>.
6. <<http://www.thecanadianencyclopedia.com/articles/fr/premiere-guerre-mondiale>>.
7. *Acte pour imposer certaines taxes directes sur certaines corporations commerciales*, L.Q. 1882, 45 Vict., c. 22.
8. *Loi de l'impôt de Québec sur le revenu*, L.Q. 1940, 4 Geo. VI, c. 16. L'article 23 de cette loi précise qu'elle entrerait en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 1940 mais qu'elle s'appliquerait au revenu de l'année 1939 et à tous les exercices financiers se terminant durant l'année 1939 et au revenu de toutes les années et exercices financiers subséquents.
9. *Loi concernant une convention entre le gouvernement fédéral et la Province pour la suspension de certaines taxes en temps de guerre*, L.Q. 1942, 6 Geo. VI, c. 27.
10. L.Q. 1947, 11 George VI, c. 33.
11. *Loi assurant à la province les revenus nécessités par ses développements (Loi de l'impôt provincial sur le revenu)*, L.Q. 1954, 2-3 Eliz. II, c. 17. Sur l'histoire de l'imposition au Canada, voir en ligne : <<http://www.thecanadianencyclopedia.com/articles/fr/imposition>>.
12. L.Q. 1972, c. 23.

savoir l'équité (ou le caractère juste du fardeau fiscal)<sup>13</sup>, la neutralité (le régime fiscal ne devrait pas influencer les décisions économiques), la prévisibilité (la capacité d'évaluer avec certitude ses obligations fiscales), l'acceptabilité (le régime fiscal doit prévoir des mécanismes qui, en facilitant le paiement de l'impôt, le rendent plus acceptable aux contribuables) et la minimisation des coûts (les coûts assumés par l'État pour percevoir les impôts et ceux assumés par les contribuables pour les payer)<sup>14</sup>.

### 1.3.2 *Types de mesures fiscales*

Il pourrait y avoir plusieurs façons de classer les mesures fiscales. Nous avons choisi ici de les séparer en deux catégories : les mesures d'harmonisation à la législation fiscale fédérale et celles qui sont propres au Québec (les particularités québécoises).

#### 1.3.2.1 *Les mesures d'harmonisation*

La *Loi sur les impôts* (loi québécoise) est en grande partie harmonisée à la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>15</sup> (loi fédérale). Malgré des différences significatives, la structure de notre loi, la manière de calculer le revenu et l'impôt, et les principes sur lesquels notre fiscalité s'appuie, par exemple celui de l'autocotisation<sup>16</sup>, sont essentiellement les mêmes que ceux de l'impôt fédéral. Aussi, une grande partie de notre politique fiscale réside dans la question de savoir s'il y a lieu d'harmoniser ou non notre législation aux modifications apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu* et, dans l'affirmative, à préciser dans quelle mesure il convient de le faire.

#### 1.3.2.2 *Les particularités québécoises*

Mais, l'essentiel de la politique fiscale québécoise consiste à greffer sur ce canevas profondément harmonisé – l'impôt se détermine globalement de la même manière, le calcul du revenu est, pour ainsi dire, identique, les gains et les pertes en capital sont pris en compte de la même manière, notre loi comprend une règle générale

13. La progressivité des taux d'imposition découle de ce principe.

14. Guy LORD, Jacques SASSEVILLE, Diane BRUNEAU et Lara FRIEDLANDER, *Les principes de l'imposition au Canada*, 13<sup>e</sup> éd., Montréal, Wilson & Lafleur, 2002, p. 4.

15. L.R.C. (1985), ch. 1, 5<sup>e</sup> supp. (cette loi est aussi appelée « L.I.R. » dans le présent texte).

16. L'article 1004 L.I. consacre ce principe en prévoyant que le contribuable doit, dans sa déclaration fiscale, estimer le montant de l'impôt payable.

antiévitement substantiellement semblable – de fines différences permettant à l'État québécois d'atteindre ses objectifs propres, de tenir compte des caractéristiques socio-culturelles et socio-économiques de la population québécoise, de refléter ses valeurs et d'assurer le développement de son économie.

C'est ainsi, par exemple, que nos paliers et nos taux d'imposition diffèrent, que la cotisation professionnelle est déduite dans le calcul du revenu au fédéral, alors qu'elle fait l'objet d'un crédit d'impôt non remboursable<sup>17</sup> au Québec, que les frais médicaux d'une même famille donnent droit à un crédit d'impôt qui tient compte, au Québec, du revenu des deux conjoints et, au fédéral, du seul revenu de celui qui le déduit. Ce sont également ces particularités québécoises qui, pour reprendre l'expression de Luc Godbout et de Suzie St-Cerny, font du Québec un paradis (fiscal – c'est nous qui l'ajoutons) pour les familles<sup>18</sup>.

Enfin, ces particularités québécoises se traduisent par un grand nombre de congés fiscaux et de crédits d'impôt remboursables<sup>19</sup> qui, pour la plupart, permettent de stimuler l'économie québécoise et de répondre à certains de ses besoins particuliers. Par exemple, les différents congés fiscaux pour spécialistes étrangers facilitent le recrutement par nos entreprises d'une main-d'œuvre étrangère hautement spécialisée dans des secteurs économiques névralgiques (entre autres, la nouvelle économie, les centres financiers internationaux et le domaine de la recherche scientifique et du développement expérimental). De même, plusieurs crédits d'impôt remboursables permettent d'aider les entreprises œuvrant dans certains domaines d'activités (par exemple, la culture, le multimédia, la biotechnologie, la transformation ou la construction de navires, le design) ou pour aider les entreprises de certaines régions (les régions ressources, la région du Saguenay-Lac-Saint-Jean en ce qui concerne l'aluminium et certaines régions maritimes du Québec, notamment dans le domaine de la mariculture)<sup>20</sup>.

---

17. Qu'il suffise ici de préciser qu'un tel crédit réduit l'impôt autrement à payer. Si le total des crédits de ce genre excède la valeur de l'impôt, la partie non déduite n'est pas remboursée au contribuable. Le point 7.1.2 explique en détail le rôle et le fonctionnement des crédits d'impôt non remboursables.

18. Luc GODBOUT et Lucie ST-CERNY, *Le Québec, un paradis pour les familles ? Regards sur la famille et la fiscalité*, Québec, Presses de l'Université Laval, 2008, p. 239.

19. Nous le verrons de manière plus détaillée au point 8.2, un crédit d'impôt remboursable est un montant d'impôt réputé payé. Comme n'importe lequel montant d'impôt déjà versé, la totalité ou une partie d'un tel crédit qui excède l'impôt à payer du contribuable lui sera remboursée.

20. Sur ces crédits d'impôt, voir *infra*, point 8.2.2.

Comme on peut le voir, le législateur québécois n'hésite pas à utiliser l'impôt sur le revenu pour intervenir dans l'économie, et ce, malgré le principe de neutralité mentionné au point 1.3.1.

### ***1.3.3 Dates d'entrée en vigueur des nouvelles mesures fiscales***

De façon générale, la date d'entrée en vigueur d'une mesure fiscale est celle qui est mentionnée dans le document qui en fait l'annonce, à savoir le discours sur le budget du ministre des Finances ou un bulletin d'information de son ministère, et ce, même avant que le projet de loi qui l'introduit ait été sanctionné<sup>21</sup>. À ce sujet, les auteurs Lord, Sasseville, Bruneau et Friedlander écrivent :

En fait, dans notre système, les mesures fiscales proposées prennent effet dès la date mentionnée, d'une part, parce qu'on entend éviter que des contribuables profitent des délais d'adoption des lois pour procéder à des transactions avantageuses, et, d'autre part, parce qu'on présume que la loi, lorsqu'elle sera sanctionnée, autorisera de façon rétroactive la levée d'impôt qui aurait pu intervenir entre-temps.<sup>22</sup>

Ces auteurs ajoutent que cela peut « soulever des difficultés lorsque les lois tardent à être votées »<sup>23</sup>. Un exemple extrême de ce possible décalage entre l'entrée en vigueur d'une disposition ou d'une modification, et la sanction de la loi qui l'instaure concerne un changement à la notion de conjoint de la *Loi sur les impôts*. L'article 2.2.1 L.I. prévoit que cette notion comprend les conjoints de fait, étant entendu que l'un des critères pour qu'à un moment donné, deux personnes se qualifient à ce titre, est la cohabitation maritale pendant une période d'un an qui se termine avant ce moment. Toutefois, le texte de loi est trompeur, puisque, en raison d'une annonce d'harmonisation à des modifications devant être apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il doit être corrigé pour que cette période se termine, non pas **avant**, mais plutôt **à ce moment donné**. Bien que, pour des raisons liées à la politique fédérale, ce changement n'ait pas encore été effectué à ce jour, il s'applique depuis l'année d'imposition 2001<sup>24</sup>.

21. *Les principes de l'imposition au Canada.*, supra, note 14, p. 26.

22. *Ibid.*

23. *Ibid.*

24. En ce qui concerne ce changement à la notion de conjoint, voir Paul MORIN, « Les incidences du litige conjugal sur le plan du revenu », dans Collection de droit 2012-2013 de l'École du Barreau du Québec, volume 3, *Personnes, famille et successions*, chapitre XII, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2012, p. 449 (voir notamment la note 36 de ce texte qui fait l'historique de tous les rebondissements dont

Voici quelques exemples de libellé de dates d'application en matière fiscale :

- a effet depuis telle date ;
- s'applique à compter de telle date ;
- s'applique à une année d'imposition qui commence (ou se termine) après telle date ;
- s'applique à l'égard d'une dépense effectuée après telle date.

La date dont il est question dans ces exemples étant généralement celle de l'annonce, il en résulte que le caractère rétroactif que l'on reproche parfois aux lois fiscales est bien relatif. Effectivement, ces lois ont un tel effet, mais cette rétroactivité n'étant généralement pas antérieure à la date où la mesure fiscale a été annoncée, les contribuables ne sont ni pris par surprise ni lésés. Cet effet rétroactif « modéré » des mesures fiscales est conforme au principe d'acceptabilité<sup>25</sup>.

#### 1.4 La nature de l'impôt et du droit fiscal

L'impôt sur le revenu est progressif<sup>26</sup>. Plus le revenu du contribuable est élevé, plus il doit payer des impôts élevés. Par ailleurs, le droit fiscal est un droit accessoire. Ainsi, il attribue des conséquences fiscales à un acte ou à un contrat par ailleurs régi par un autre corpus législatif québécois ou fédéral (exemples : le *Code civil du Québec*<sup>27</sup> ; la *Loi sur le droit d'auteur*<sup>28</sup>, etc.)<sup>29</sup>.

---

il a fait l'objet). Il est à noter que le 21 novembre 2012 un nouveau projet de loi technique a été déposé à la Chambre des communes, le projet de loi C-48. Son paragraphe 358(1) remplace la définition de l'expression « conjoint de fait » du paragraphe 248(1) L.I.R. pour y introduire cette modification. Étant donné que le gouvernement fédéral actuel est majoritaire, il y a tout lieu de croire que, cette fois-ci, on procédera au changement tant attendu ! La modification correspondante à la *Loi sur les impôts* ne sera effectuée qu'après la sanction du C-48. Ajoutons, en terminant, que le paragraphe 358(32) de ce projet de loi confirme la date d'application.

25. *Supra*, point 1.3.1.

26. *Infra*, point 7.1.1.

27. L.Q. 1991, c. 64 (aussi appelé « C.c.Q. » dans le présent texte). Le *Code civil du Québec* est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1994 : décret 712-93, 19 mai 1993, G.O.Q.1993.II.3589.

28. L.R.C. (1985), ch. C-42. En ligne : <<http://lois-laws.justice.gc.ca/PDF/C-42.pdf>>. L'article 726.26 L.I. fait référence à cette loi fédérale.

29. *R. c. Lagueux & Frères Inc.*, [1974] 2 C.F. 97 (Cour fédérale du Canada, division de 1<sup>re</sup> instance) : « 26 Le droit fiscal, à mon avis, est un droit accessoire qui n'existe

## 2. QUELQUES CONCEPTS ET DÉFINITIONS PRÉALABLES

Pour éviter tout malentendu, voyons brièvement quelques définitions et concepts fondamentaux en matière d'impôt sur le revenu et, le cas échéant, leur équivalent en droit civil.

### 2.1 Notion de société et de société de personnes

L'article 1.7 de la *Loi sur les impôts* se lit comme suit :

**1.7.** Dans la présente loi et les règlements, une personne morale, qu'elle soit ou non à but lucratif, est désignée par le mot « société », étant entendu que ce mot ne désigne pas une personne morale lorsqu'il est employé dans l'expression « société de personnes.

En vertu de cette règle d'interprétation, les concepts de personne morale et de société du droit civil correspondent respectivement au terme « société » et à l'expression « société de personnes » dans la *Loi sur les impôts*.

C'est essentiellement pour des raisons de commodité que ces exceptions à la terminologie usitée en droit québécois ont été autorisées. En effet, le mot société, qui remplaçait l'anglicisme « corporation », s'insérerait beaucoup mieux dans le texte des articles de cette loi que l'expression « personne morale ». De plus, l'emploi des mêmes termes que ceux de la version française de la *Loi de l'impôt sur le revenu* était de nature à simplifier les choses pour le contribuable, à minimiser les risques de confusion.

### 2.2 Définition du terme « personne »

Il n'y a pas, à proprement parler, de définition du terme « personne » dans la *Loi sur les impôts*. En effet, la définition qu'en donne l'article 1 se contente de préciser que ce terme comprend une société et une entité non constituée en société qui est exonérée d'impôt<sup>30</sup> en vertu du livre VIII de la partie I de cette loi.

---

qu'au niveau des effets découlant des contrats. Une fois la nature des contrats déterminée par le droit civil, la *Loi de l'impôt* intervient, mais seulement alors, pour imposer des conséquences fiscales à ces contrats. Sans contrat, sans droit et sans obligation il ne peut y avoir d'incidence fiscale. L'application de la *Loi de l'impôt* est soumise à un diagnostic civil que ce diagnostic soit de droit civil ou de droit commun.»

30. *Infra*, point 3.2.

Bref, en tenant compte de cette « définition » élargie, on peut dire qu'une personne dans cette loi désigne tant une personne physique qu'une personne morale. Cette définition englobe également certaines entités non constituées en personne morale, mais exclut les sociétés de personnes.

### 2.3 Définition du terme « particulier »

La définition du terme « particulier » prévue à l'article 1 L.I. est d'une simplicité désarmante. Ce terme signifie tout bonnement « une personne autre qu'une société ». Il s'agit donc essentiellement d'une personne physique. Toutefois, il faut se rappeler qu'il comprend également :

- une entité non constituée en société qui est exonérée d'impôt – telles certaines associations – (étant donné la nature élargie de la définition de « personne ») ;
- une fiducie (laquelle est, en vertu de l'article 647 L.I., réputée un particulier).

### 2.4 Concept d'année d'imposition

L'année d'imposition d'un particulier correspond généralement à l'année civile alors que celle d'une société désigne son exercice financier<sup>31</sup>.

### 2.5 Notion de contribuable

Le terme « contribuable » est défini à l'article 1 L.I. comme comprenant « toute personne tenue ou non de payer l'impôt ». Une définition aussi large pourrait conduire au résultat absurde qu'un citoyen de l'Argentine, par exemple, qui n'a jamais mis les pieds au Québec soit considéré comme un contribuable québécois. La Cour suprême du Canada, se prononçant sur une disposition semblable de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, a limité la portée de cette définition aux personnes susceptibles de payer de l'impôt<sup>32</sup>. Autrement dit, le but de la disposition n'est pas d'assujettir la planète entière à nos lois fiscales,

31. Définition de l'expression « année d'imposition » à l'article 1 L.I. Voir également le 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 7 L.I. qui précise qu'un exercice financier désigne la période pour laquelle les comptes de la personne ou de la société de personnes à l'égard de l'entreprise ou du bien sont arrêtés pour l'établissement d'une cotisation fiscale.

32. *Lea-Don Canada Ltd. v. M.N.R.*, 70 DTC 6271 (C.S.C.).

mais bien de faire en sorte qu'une personne, assujettie par ailleurs à la *Loi sur les impôts*, demeure un contribuable même lorsque le calcul de son impôt est égal à zéro.

### 3. ASSUJETTISSEMENT

#### 3.1 Personnes assujetties à l'impôt

##### 3.1.1 *Les particuliers*

Un particulier est assujetti à l'impôt du Québec sur son revenu mondial, s'il y réside le dernier jour de l'année d'imposition<sup>33</sup>. Si ce particulier exploite une entreprise hors du Québec mais au Canada, son impôt à payer au Québec est proportionnel au revenu qu'il y a gagné par rapport à celui qu'il a gagné au Québec et ailleurs<sup>34</sup>.

La résidence d'un particulier au Québec est réputée dans certaines circonstances, autrement elle dépend des faits. Un particulier est réputé résider au Québec pendant toute une année d'imposition, lorsque certaines conditions sont remplies, la plus connue étant qu'il ait séjourné au Québec 183 jours ou plus alors qu'il résidait ordinairement en dehors du Canada<sup>35</sup>.

La *Loi sur les impôts* ne définit pas le verbe « résider » si ce n'est qu'elle précise qu'il vise également une personne qui réside ordinairement au Québec pendant la période donnée<sup>36</sup>. Dans un tel cas, les tribunaux appliquent alors le sens ordinaire des mots<sup>37</sup>.

33. 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 22 L.I.

34. Second alinéa de l'article 22 L.I. ; art. 22R1 du *Règlement sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3, r. 1).

35. Paragraphe *a* l'article 8 L.I. Les autres circonstances de résidence réputée sont prévues aux paragraphes *b* à *g* de cet article. Ainsi, en vertu de certains de ces paragraphes, est également réputée résider au Québec, l'une des personnes suivantes, pourvu qu'elle remplisse certaines conditions – dont la plus courante est d'avoir résidé au Québec avant d'en quitter le territoire : un membre des forces armées canadiennes ; un ambassadeur, un député, un fonctionnaire, un haut commissaire, un ministre, un préposé ou un sénateur du Canada ; un agent général, un fonctionnaire ou un préposé d'une province ; un particulier qui exerce des fonctions dans un autre pays que le Canada ; ou un enfant à charge de l'une de ces personnes.

36. Art. 10 L.I.

37. Cette règle a été consacrée maintes et maintes fois par les tribunaux. Voir notamment : *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, 578. En ligne : <<http://csc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/fr/item/2488/index.do?r=AAAQATU3R1YmFydCBJbnZlc3RtZW50cwAAAAAB>> ; *S.M.R.Q. c. Roy*, [1979] R.D.F.Q. 37 (Cour d'appel).

Selon les tribunaux, la résidence fiscale d'un particulier est l'endroit où, dans le cours ordinaire de sa vie quotidienne, il vit de façon régulière, normale ou habituelle. De plus, il convient de considérer tous les faits pertinents, y compris ses liens de résidence avec le Québec ainsi que la durée, le but et la régularité de ses séjours au Québec et ailleurs. Les principaux liens de résidence d'un particulier sont : son ou ses logements, son conjoint ou son conjoint de fait et les personnes à sa charge<sup>38</sup>. D'autres liens peuvent être considérés tels que ses biens personnels, à savoir son mobilier, ses vêtements, son automobile, ses comptes en banque, ses cartes de crédit, ses liens sociaux, etc.<sup>39</sup>.

Le particulier résidant au Canada hors du Québec le dernier jour d'une année d'imposition doit, s'il a exercé une entreprise au Québec à un moment quelconque de l'année, payer un impôt sur son revenu gagné au Québec proportionnellement à ce que représente ce revenu par rapport à ce que serait son revenu imposable s'il avait résidé au Québec le dernier jour de l'année d'imposition<sup>40</sup>.

Le particulier qui n'a résidé à aucun moment d'une année d'imposition au Canada doit payer de l'impôt sur son revenu gagné au Québec pour l'année si, au cours de l'année d'imposition ou au cours d'une année d'imposition antérieure, il a été employé au Québec, y a exercé une entreprise ou a aliéné un bien québécois imposable<sup>41</sup>.

### 3.1.2 Les sociétés

Une société est assujettie à l'impôt du Québec sur son revenu mondial si elle y a un établissement<sup>42</sup> à un moment quelconque d'une année d'imposition<sup>43</sup>.

---

38. Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 22-3/R1, « Détermination de la résidence d'un particulier qui quitte le Québec et le Canada ». En ligne : <<http://www3.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/produits/fiscalite.fr.html>>.

39. *Ibid.*

40. Art. 25 L.I.

41. 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 26 L.I.

42. Nous référons le lecteur au document suivant : Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 12-1/R3, « Établissement d'un contribuable ». Le lecteur doit noter que cette condition *sine qua non* à l'assujettissement d'une société à l'impôt du Québec sur son revenu mondial n'existe pas dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En effet, c'est la résidence d'une société au Canada qui l'assujettit de la sorte à l'impôt fédéral : par. 2(1) L.I.R. La résidence fiscale d'une société est située là où s'exercent sa direction générale et son contrôle (*central management and control*) : Agence du Revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-391R, « Statut des corporations », par. 15 ; *DeBeers Consolidated Mines Limited v. Howe*, [1906] A.C. 455 (Chambre des lords).

43. 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 22 L.I.

Une société qui est par ailleurs assujettie à l'impôt du Québec et qui possède également un établissement en dehors du Québec doit payer de l'impôt au Québec en proportion de ses affaires faites au Québec par rapport à celles faites au Canada ou au Québec et ailleurs<sup>44</sup>.

Selon le premier alinéa de l'article 12 L.I., l'établissement d'un contribuable est le lieu fixe où il exerce son entreprise ou, à défaut, son lieu principal. Ce lieu fixe peut être un bureau, une succursale, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une exploitation agricole, une terre à bois, une usine, un entrepôt, ou un atelier. En l'absence d'un lieu fixe, la *Loi sur les impôts* prévoit des cas d'établissements réputés<sup>45</sup>. Parmi ceux-ci : l'endroit où un employé, agent ou mandataire est établi, si ce dernier détient l'autorité générale de contracter pour son employeur ou son mandant ou qu'il dispose d'une provision de marchandises leur appartenant, servant à remplir régulièrement les commandes qu'il reçoit<sup>46</sup> et l'endroit où une société présente un spectacle au public<sup>47</sup>.

Une société qui n'a pas d'établissement au Québec et qui ne réside pas au Canada doit payer de l'impôt au Québec sur son gain en capital imposable net résultant de l'aliénation de biens québécois imposables, de même que sur certains autres revenus, indiqués aux paragraphes *d, e, f, h* et *l* de l'article 1089 L.I., qui sont relatifs à leur aliénation<sup>48</sup>.

### 3.2 Personnes exonérées d'impôt

Les personnes suivantes sont exonérées du paiement de l'impôt du Québec : les fonctionnaires ou préposés étrangers et les membres de leurs familles, si le pays étranger octroie un privilège semblable aux fonctionnaires ou préposés du Canada ou du Québec<sup>49</sup> ; les municipalités ou les organismes municipaux ou publics remplissant une fonction gouvernementale au Canada<sup>50</sup> ; les sociétés, commissions ou associations appartenant à l'État ou à Sa Majesté<sup>51</sup> ; les organismes

44. 2<sup>e</sup> alinéa de l'article 27 L.I.

45. Art. 13 à 16.2 L.I.

46. Art. 13 L.I.

47. Art. 16.1 L.I.

48. 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 27 L.I. La notion de « bien québécois imposable » est définie à l'article 1 L.I.

49. Dans la mesure où les conditions prévues aux art. 982 et 983 L.I. sont remplies.

50. Art. 984 L.I.

51. Dans la mesure où les conditions prévues aux art. 985 à 985.0.3 L.I. sont remplies.

de bienfaisance<sup>52</sup> ; les associations de sport amateur enregistrées<sup>53</sup> ; les organismes enregistrés de services nationaux dans le domaine des arts<sup>54</sup> ; les institutions muséales enregistrées<sup>55</sup> ; les organismes culturels ou de communication enregistrés<sup>56</sup> ; les organismes d'éducation politique<sup>57</sup> ; les organismes à but non lucratif<sup>58</sup> et les autres personnes ou entités énumérées à l'article 998 L.I.

#### 4. STRUCTURE DE LA LOI

La *Loi sur les impôts* est divisée en plusieurs parties, mais nous nous attarderons surtout à la partie I qui concerne le calcul de l'impôt sur le revenu<sup>59</sup> et qui regroupe la majorité des articles de cette loi. Le premier niveau de subdivision de la loi est donc la partie, qui est divisée en livres, lesquels sont composés de titres. Les titres, pour leur part, se déclinent en chapitres et les chapitres en sections, lesquelles peuvent enfin être elles-mêmes divisées en sous-sections. Cette loi comportant plusieurs livres, on peut dire que c'est une petite bibliothèque fiscale !

Parmi les autres parties de la *Loi sur les impôts*, mentionnons la partie II qui permet d'établir le revenu gagné au Québec par les non-résidents et les parties III.0.1 à 111.1.7 et 111.7.1 à 111.10.10 qui constituent autant d'impôts spéciaux permettant, le cas échéant, de récupérer des montants d'avantages fiscaux (essentiellement des crédits d'impôt remboursables)<sup>60</sup>.

---

52. Art. 985.23 L.I., dans la mesure où les conditions prévues aux art. 985.1 à 985.22 L.I. sont remplies.

53. Art. 985.23.8 L.I., dans la mesure où les conditions prévues aux art. 985.23.1 à 985.23.7 et aux art. 985.23.9 et 985.23.10 L.I. sont remplies.

54. Dans la mesure où les conditions prévues aux art. 985.24 à 985.26 L.I. sont remplies.

55. Dans la mesure où les conditions prévues aux art. 985.35.1 à 985.35.10 L.I. sont remplies.

56. Dans la mesure où les conditions prévues aux art. 985.35.11 à 985.35.20 L.I. sont remplies.

57. Dans la mesure où les conditions prévues aux art. 985.36 à 985.44 L.I. sont remplies.

58. Art. 996 L.I. Nous prions le lecteur de noter que l'organisme à but non lucratif perd le bénéfice de l'exemption d'impôt si une partie de son revenu est payable à un propriétaire ou à l'un de ses membres ou actionnaires, ou est autrement mise à la disposition personnelle d'un propriétaire, membre ou actionnaire : art. 986 L.I.

59. Les subdivisions du présent point concernent donc les différents livres de cette partie I.

60. Pour plus de détails concernant les impôts spéciaux, voir *infra*, 3<sup>e</sup> paragraphe du point 8.2.2.

#### 4.1 Définitions, dispositions interprétatives et règles d'application

Ces notions et définitions que prévoit le livre I s'appliquent, sauf indications contraires, à toute la partie I de la *Loi sur les impôts* et, parfois même, à d'autres parties lorsque celles-ci y font expressément référence<sup>61</sup>.

#### 4.2 Règles d'assujettissement

Ces règles sont prévues au livre II de la partie I<sup>62</sup>.

#### 4.3 Le calcul de l'impôt sur le revenu à payer

Ce calcul s'effectue de la manière suivante :

- D'abord le revenu est déterminé conformément aux règles du livre III de la partie I<sup>63</sup>.
- Du revenu net ainsi calculé, on retranche (surtout) et on ajoute (parfois) certains montants pour déterminer le revenu imposable, selon les prescriptions du livre IV<sup>64</sup>. Le résultat obtenu constitue ce qu'on appelle l'assiette d'imposition.
- C'est le livre V qui permet le calcul de l'impôt. Essentiellement, il s'agit, d'une part, de multiplier, selon les paliers d'imposition, chaque tranche du revenu imposable (l'assiette) par le taux d'impôt applicable<sup>65</sup> et, d'autre part, de retrancher, du montant ainsi obtenu, les crédits d'impôt non remboursables auxquels le contribuable a droit<sup>66</sup>.

#### 4.4 Déclarations, cotisations et paiements

Pour sa part, le livre IX de la partie I contient diverses dispositions administratives concernant l'établissement et le paiement de

---

61. *Supra*, point 2 où il est question sommairement de quelques-uns de ces concepts.

62. *Supra*, point 3.

63. *Infra*, point 5.

64. *Infra*, point 6.

65. Il faut dire que la variation des taux d'impôt en fonction de paliers d'imposition est propre au calcul de l'impôt des particuliers. Toutefois, dans le cas des sociétés, nous verrons que les taux d'imposition varient également, mais selon le type de revenus gagnés (*infra*, point 7.2).

66. *Infra*, point 7.

l'impôt. Parmi celles-ci, mentionnons les règles relatives à la déclaration fiscale<sup>67</sup>, à la cotisation<sup>68</sup>, de même qu'au paiement de l'impôt<sup>69</sup>, des intérêts<sup>70</sup> et des pénalités<sup>71</sup>.

C'est également ce livre qui prévoit les règles de retenue à la source et de versements d'acomptes provisionnels<sup>72</sup>.

Enfin, il comprend divers crédits d'impôt remboursables qui permettent de réduire le solde de l'impôt à payer, voire, s'ils sont suffisants, de créer ou d'augmenter un remboursement d'impôt<sup>73</sup>.

#### 4.5 Autres livres de la partie I de la *Loi sur les impôts*

La partie I de la *Loi sur les impôts* comprend d'autres livres dont il n'a pas été question ci-dessus. Ainsi, les livres VI, VII et VIII prévoient des règles particulières qui sont généralement prises en compte dans le calcul du revenu<sup>74</sup>.

Enfin les livres X.1, X.2 et XI prévoient diverses règles relatives à l'évitement fiscal<sup>75</sup>.

### 5. LE CALCUL DU REVENU

#### 5.1 Plan du calcul

L'article 28 L.I. indique de quelle manière calculer le revenu d'un contribuable, c'est-à-dire son revenu net.

67. Titre I (art. 1000 à 1004 L.I.).

68. Titre II (art. 1005 à 1014 L.I.).

69. *Infra*, point 8.3.

70. Titre IV (art. 1037 à 1044.0.2 L.I.).

71. Titre V (art. 1045 à 1050 L.I.).

72. *Infra*, point 8.1.

73. *Infra*, point 8.2.

74. Parmi ces règles, mentionnons, à titre d'exemple, au livre VI (art. 778 à 851.54 L.I.), celles qui concernent la faillite (titre I – art. 778 à 785 L.I.), le changement de résidence (titre I.1 – art. 785.0.1 à 785.3.1 L.I.) et les sociétés d'assurance (titre V – art. 816 à 851.22 L.I.), au livre VII (art. 852 à 979.23 L.I.), celles qui gouvernent les REÉR (titre IV – art. 905.1 à 933 L.I.) et les CÉLI (titre IV.3 – art. 935.20 à 935.29 L.I.) – voir *infra*, 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> paragraphes du point 5.4 en ce qui concerne ces deux titres – et enfin, au livre VIII (art. 980 à 999.5 L.I.), celles qui sont relatives à l'exonération d'impôt (titre I – art. 980 à 999.1 L.I.) – *supra*, point 3.2.

75. Art. 1079.1 à 1082.13 L.I. Voir *infra*, point 9.2 où il est question sommairement de la règle générale antiévitement.

De façon générale, ce calcul s'effectue en trois étapes.

- En premier lieu, le contribuable doit faire la somme de ses revenus provenant de chaque source au Canada et ailleurs<sup>76</sup>. Sont pris en considération dans ce calcul, les revenus nets d'emploi, d'entreprise et de bien et les revenus d'autres sources.
- Au résultat obtenu, est ajouté un montant qui représente *grosso modo* l'excédent des gains en capital imposables du contribuable sur ses pertes en capital admissibles<sup>77</sup>.
- Enfin, du total calculé à la seconde étape, sont retranchées, d'abord, les autres déductions admissibles du contribuable et, ensuite, ses pertes nettes d'emploi, d'entreprise et de bien, de même que ses pertes admissibles à l'égard d'un placement dans une entreprise<sup>78</sup>.

Il importe de faire quelques remarques concernant ce calcul.

La première remarque, c'est que le calcul du revenu net, ou de la perte nette, provenant d'un emploi, d'une entreprise ou d'un bien s'effectue source par source, c'est-à-dire, emploi par emploi, entreprise par entreprise et bien par bien. Ainsi, par exemple, les dépenses relatives à une entreprise ne peuvent être déduites que du revenu provenant de cette même entreprise<sup>79</sup>. Si le revenu est supérieur aux dépenses, il y aura revenu net d'emploi, d'entreprise ou de bien, lequel sera inclus à la première étape du calcul. Au contraire, si ce sont les dépenses qui sont supérieures, il y aura perte nette d'emploi, d'entreprise ou de bien, laquelle sera soustraite, dans le calcul du revenu, à la troisième étape décrite ci-dessus.

Ensuite, il convient de noter que la seconde étape de ce calcul implique qu'une perte en capital admissible ne peut être appliquée qu'à l'encontre d'un gain en capital imposable. De plus, comme il s'agit de calculer un excédent, le résultat ne peut être négatif.

Par ailleurs, il faut également souligner que les revenus d'autres sources sont ajoutés à la première étape du calcul, alors que les autres déductions admissibles en sont soustraites à la troisième.

76. Paragraphe *a* de l'article 28 L.I.

77. Paragraphe *b* de l'article 28 L.I. Nous décrivons ici le calcul du revenu dans ses grandes lignes. Pour plus de détails, voir *infra*, point 5.3.4.

78. Paragraphe *c* de l'article 28 L.I. En ce qui concerne les pertes admissibles à l'égard d'un placement dans une entreprise, voir *infra*, 2<sup>e</sup> paragraphe du point 5.3.4.

79. 1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> alinéa de l'article 29 L.I.

Bref, le calcul de ce type de revenu ne se fait pas par source, de sorte que les autres déductions admissibles peuvent réduire tout type de revenu.

Enfin, précisons que le calcul du revenu net ne peut être inférieur à zéro<sup>80</sup>.

La question s'est posée de savoir si l'article 28 L.I. permettait d'inclure dans le calcul du revenu des montants provenant de sources non prévues aux titres II à V du livre III de la partie I de la *Loi sur les impôts*<sup>81</sup>. Il semble qu'à ce jour la jurisprudence réponde plutôt par la négative, en retenant une approche qui tente « toujours d'assigner un élément de revenu à une des sources spécifiquement énumérées dans la loi »<sup>82</sup>.

## 5.2 Les principales sources de revenu

### 5.2.1 Calcul du revenu ou de la perte provenant d'un emploi

Le calcul du revenu ou de la perte provenant d'un emploi est prévu au titre II du livre III<sup>83</sup>.

#### 5.2.1.1 Montants à inclure dans le calcul du revenu d'emploi

En général, le revenu d'un particulier provenant d'un emploi pour une année d'imposition est le traitement, le salaire et toute autre rémunération qu'il a reçus dans l'année<sup>84</sup>. L'utilisation du

80. Art. 28.1 L.I. Toutefois, dans certaines circonstances où, si ce n'était cet article 28.1, le revenu net du contribuable serait négatif, celui-ci bénéficiera d'une perte autre qu'une perte en capital qui est reportable à une autre année d'imposition (voir *infra*, note 198).

81. Plus précisément le titre II (art. 32 à 79 L.I.) concerne le revenu d'emploi, le titre III (art. 80 à 230.0.0.6 L.I.), le revenu d'entreprise ou de bien, le titre IV (art. 231 à 308.6 L.I.), le gain en capital et le titre V (art. 309 à 333.16 L.I.), le revenu d'autres sources.

82. Voir, à ce sujet, *Les principes de l'imposition au Canada*, *supra*, note 14, p. 110 et aussi 111 à 112. Il est à noter que la jurisprudence citée dans cet ouvrage, notamment les arrêts *La Reine c. Fries*, 90 DTC 6662 (C.S.C) et *Schwartz c. La Reine*, [1996] R.C.S. 254, porte sur l'article 3 L.I.R. qui correspond à l'article 28 L.I. Bien que cet article 3 soit libellé de manière légèrement différente, nous sommes d'avis que les principes jurisprudentiels qui s'y rapportent sont tout à fait pertinents pour interpréter la portée de l'article 28.

83. Art. 32 à 79 L.I.

84. Art 32 L.I. Il est à noter que, selon l'article 34 de cette loi, tout montant qu'un employé reçoit de son employeur est présumé reçu à titre de rémunération pour service rendu. Toutefois, il est possible de repousser cette présomption en démontrant, conformément à ce que prévoit l'article 35 L.I., que tel n'est pas le cas.

verbe recevoir indique que l'établissement du revenu d'emploi se fait sur la base d'une comptabilité de caisse, c'est-à-dire en fonction du moment où le revenu est reçu. Ainsi, le salaire gagné pour des services rendus à la fin de l'année 2013, sera imposé dans l'année 2014, si la paie de cette période est versée au début de cette dernière année.

Doit également être inclus dans le calcul du revenu d'emploi, les allocations que le particulier reçoit, de même que la valeur des avantages qu'il reçoit ou dont il bénéficie à l'occasion de son emploi, telle la valeur de la pension ou du logement<sup>85</sup>. Toutefois, plusieurs dispositions prévoient des exceptions à cette règle générale concernant les avantages. Parmi ces exceptions, mentionnons les contributions de l'employeur à un régime de pension agréé<sup>86</sup>, certaines allocations raisonnables pour frais de voyage ou pour l'utilisation d'un véhicule à moteur<sup>87</sup>, le remboursement total ou partiel ou la fourniture d'un titre de transport<sup>88</sup> et certains avantages accordés à des employés handicapés<sup>89</sup>.

En plus de la règle générale concernant l'inclusion des avantages dans le calcul du revenu d'emploi, la *Loi sur les impôts* comporte des dispositions particulières concernant certains avantages spécifiques ou autres montants à inclure dans ce calcul. De ces avantages ou montants, soulignons ceux qui sont relatifs à la fourniture d'une automobile à un employé<sup>90</sup>, aux prestations d'assurance-revenu<sup>91</sup>, à

---

85. Art. 37 L.I.

86. Paragraphe *a* du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 38 L.I.

87. Art. 40 L.I. Plus particulièrement, le paragraphe *a* vise les allocations pour frais de voyage, lorsque l'emploi est relié à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour l'employeur, le paragraphe *b*, les allocations – qui ne comprennent pas celles pour l'utilisation d'un véhicule à moteur – qui sont accordées pour permettre à l'employé de voyager, dans le cadre de ses fonctions, à l'extérieur de la municipalité ou de la région métropolitaine où est situé l'établissement de l'employeur et le paragraphe *c*, les allocations pour l'utilisation d'un véhicule à moteur que l'employé reçoit pour voyager dans l'accomplissement de ses fonctions.

88. Art. 38.1 L.I. Cet avantage n'est exclu du revenu que si le titre est acquis ou fourni pour le transport de l'employé « entre son lieu ordinaire de résidence et son lieu de travail ».

89. Art. 42.0.1 L.I.

90. Art. 41 à 41.4 L.I. De façon générale, cet avantage est égal à l'excédent d'un montant raisonnable représentant la valeur du droit d'usage de l'automobile, sur l'ensemble des montants, autres que des dépenses reliées au fonctionnement de celle-ci, qui sont payés par l'employé à l'employeur pour son utilisation.

91. Art. 43 à 43.0.2 L.I. Ce sont des montants qu'un employé reçoit à la suite de la perte totale ou partielle de son revenu d'emploi conformément à un régime d'assurance auquel son employeur a contribué.

un emprunt ou à une dette d'un employé<sup>92</sup>, à une option d'achat de titres<sup>93</sup>, aux pourboires reçus ou attribués<sup>94</sup>.

#### 5.2.1.2 *Montants à déduire dans le calcul du revenu d'emploi*

L'article 59 L.I. prévoit deux conditions pour qu'un particulier puisse déduire un montant, dans le calcul de son revenu provenant d'un emploi pour une année d'imposition. D'abord, que cette déduction soit prévue au chapitre III du titre II du livre III de la partie I de la *Loi sur les impôts*<sup>95</sup>. Ensuite, qu'elle puisse raisonnablement être considérée comme se rapportant à cet emploi.

La plupart des employés ont droit à peu de déductions dans le calcul de leur revenu d'emploi, lesquelles sont plus limitées que celles dont peuvent se prévaloir, dans le calcul de leur revenu d'entreprise, les travailleurs autonomes et les sociétés. Il s'ensuit que les pertes nettes d'emploi sont des événements rarissimes. Ainsi, la déduction dans le calcul du revenu d'emploi la plus fréquente est probablement celle qui concerne les cotisations à un régime de pension agréé<sup>96</sup>.

Par ailleurs, le chapitre III consacre une large part de ses articles aux frais de voyage<sup>97</sup>. Mais, ils concernent, pour la plupart, des emplois particuliers, ceux des vendeurs, des employés des entreprises de transport et des employés des sociétés de chemin de fer<sup>98</sup>. Quant à l'article 63 L.I., dont le libellé est plus général, il n'est pas pour autant offert à tous, puisqu'il faut, pour s'en prévaloir, d'une part, être tenu d'exercer régulièrement les fonctions de son emploi à l'extérieur de l'établissement de son employeur (ou à plusieurs endroits) et, d'autre part, avoir l'obligation, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de voyage qui s'y rapportent.

92. Art. 37.1 L.I. Il s'agit de l'avantage découlant du taux d'intérêt privilégié qui est accordé à un employé sur un emprunt ou sur une dette qu'il a contracté à l'occasion de son emploi.

93. Art. 47.18 à 58.0.7 L.I. C'est essentiellement l'avantage découlant de l'octroi d'une option d'achat de titres à un employé de l'émetteur, laquelle lui permet de les acquérir à un prix privilégié.

94. Art. 42.6 à 42.15 L.I.

95. Le chapitre III du titre II (art. 59 à 79 L.I.) regroupe les dispositions de déduction applicables dans le calcul du revenu d'emploi. Soulignons que l'article 59 consacre le principe selon lequel seules les déductions expressément prévues par ce chapitre sont permises dans le calcul de ce revenu.

96. Paragraphe c de l'article 70 L.I.

97. Section III de ce chapitre (art. 62 à 67 L.I.). Il est à noter, cependant, que trois de ces articles, 62.1, 62.2 et 62.3 concernent la déduction relative à un bureau à domicile.

98. Art. 62, 66 et 67 L.I. respectivement.

Le chapitre III comprend, outre ces dépenses, quelques déductions diverses. Nous nous contenterons ici d'en nommer quelques-unes, à savoir, la déduction pour frais judiciaires ou extrajudiciaires payés pour recouvrer du revenu d'emploi ou pour établir son droit à un tel revenu<sup>99</sup>, celle pour la résidence d'un membre du clergé ou d'un autre ordre religieux<sup>100</sup>, celle reliée à l'achat ou à la location, à l'assurance et à l'entretien de l'instrument de musique d'un particulier occupant un emploi de musicien<sup>101</sup> et, enfin, la déduction relative au coût pour un apprenti mécanicien de certains outils qu'il acquiert<sup>102</sup>.

### 5.2.1.3 Revenu d'emploi ou d'entreprise

La détermination du statut fiscal d'un particulier peut être complexe. Ses services sont-ils requis en tant qu'employé ou plutôt à titre de travailleur autonome ?

Historiquement, les tribunaux recouraient aux critères suivants de la common law énoncés par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Wiebe Door Services Ltd. c. Ministre du Revenu national*<sup>103</sup> : le contrôle, la propriété des instruments de travail, la possibilité de profit, et le risque de perte. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1994, date d'entrée en vigueur du *Code civil du Québec*, les autorités fiscales<sup>104</sup> et les tribunaux appliquent plutôt les conditions essentielles d'existence d'un contrat d'emploi et d'un contrat d'entreprise qui y sont prévues lorsqu'ils doivent déterminer si un contribuable québécois est un employé ou un travailleur autonome aux fins de l'application des lois fiscales québécoises<sup>105</sup> ou fédérales<sup>106</sup>.

99. Art. 77 L.I.

100. Art. 76 L.I.

101. Art. 78.4 L.I.

102. Art. 75.3 L.I.

103. [1986] 3 C.F. 553 (Cour d'appel fédérale du Canada), ci-après désignée « *Wiebe Doors* ». La Cour d'appel fédérale faisait siens les éléments suivants énoncés par le Conseil privé dans l'affaire *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161.

104. Revenu Québec, Bulletin d'interprétation R.R.Q.1-1/R2, « Statut d'un travailleur » (30 octobre 1998). En ligne : <<http://www3.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/produits/fiscalite/bulletins/impot/resultat/bulletins.fr.html?prefix=RRQ&fr=oui&mytype=BulletinLoiImpot&infoNodeId=/pubqc/produits/fiscalite/bulletins/impot/chapitres/chapitre9/texte2000#>>>.

105. Le lecteur peut lire notamment les jugements suivants : *Pragma Services Conseils Inc. et Laverdière c. Agence du Revenu du Québec*, 2011 QCCQ 12977, par. 37 à 47 (ci-après désignée « *Pragma Services Conseils Inc.* ») ; *B.E.M. Souvenirs et feux d'artifice Inc. c. S.M.R.Q.*, 2011 QCCQ 14935, par. 52 à 62 (ci-après désignée « *B.E.M. Souvenirs* ») ; *Bélisle c. S.M.R.Q.*, 2009 CarswellQue 11109, EYB 2009-165708 (C.Q.), par. 15 à 26 (ci-après désignée « *Bélisle* »).

106. Nous référons le lecteur aux jugements rendus dans les affaires suivantes : *Carreau c. R.*, 2006 CCI 20. En ligne : <<http://decision.tcc-cci.gc.ca/fr/2006/2006>>

Ainsi, selon les articles 2085 et 2098 C.c.Q. :

**Art. 2085.** Le contrat de travail est celui par lequel une personne, le salarié, s'oblige, pour un temps limité et moyennant rémunération, à effectuer un travail sous la direction ou le contrôle d'une autre personne, l'employeur.

**Art. 2098.** Le contrat d'entreprise ou de service est celui par lequel une personne, selon le cas l'entrepreneur ou le prestataire de services, s'engage envers une autre personne, le client, à réaliser un ouvrage matériel ou intellectuel ou à fournir un service moyennant un prix que le client s'oblige à lui payer.

Comme le souligne le professeur Marie-Pierre Allard<sup>107</sup>, il s'agit là d'un changement important puisque le *Code civil du Québec* dicte à ce sujet des conditions obligatoires alors qu'aucun des critères de la common law n'est prépondérant. Le lien de subordination est l'élément principal à considérer pour déterminer le statut fiscal d'un travailleur<sup>108</sup>.

---

cci20/2006cci20.html>. *Grimard c. R.* 2009 CAF 47. En ligne : <<http://decisions.fca-caf.gc.ca/fr/2009/2009caf47/2009caf47.html>>. Il est à noter que la Cour d'appel fédérale fait état dans son jugement de la reconnaissance par le législateur fédéral du bijuridisme canadien exprimé à l'article 8.1 de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, ajouté par le Parlement à cette loi par le biais de la *Loi d'harmonisation no. 1 du droit fédéral avec le droit civil*, L.C. 2001, ch. 4. Cet article se lit comme suit : « 8.1 Le droit civil et la *common law* font pareillement autorité et sont tous deux sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada et, s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province, il faut, sauf règle de droit s'y opposant, avoir recours aux règles, principes et notions en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte. » En ligne : <<http://lois-laws.justice.gc.ca/fra/lois/I-21/TexteCompleet.html>>.

107. M<sup>e</sup> Marie-Pierre ALLARD, « Employés versus Travailleurs autonomes : nouvelles décisions, nouvelles tendances ? – Partie B », dans *Congrès 2007*, Montréal, Association de planifications fiscale et financière, 2007, 20:15. Tenant compte de la jurisprudence fiscale concernant des contribuables québécois, M<sup>e</sup> Allard propose une série de facteurs pouvant être utilisés dans la détermination d'un lien de subordination : l'intention des parties (art. 1425 C.c.Q.); le contrôle du payeur sur l'exécution du travail ; le contrôle du payeur sur les conditions de travail ; les indices d'autonomie du travailleur ; la rémunération ; les avantages ; l'intégration du travailleur dans l'entreprise du payeur (p. 20:34 à 20:38).
108. *Pragma Services Conseils Inc.*, *supra*, note 105, par. 43 ; *B.E.M. Souvenirs*, *supra*, note 105, par. 57 ; *Bélisle*, *supra*, note 105, par. 17. Il est à noter que certains tribunaux persistent à appliquer aussi les critères de l'arrêt *Wiebe Doors* (*supra*, note 103) mais cette approche est critiquée. Voir, à ce sujet, *B.E.M. Souvenirs*, *supra*, note 105, par. 58 et 62 et M<sup>e</sup> Marie-Pierre ALLARD, *supra*, note 107, p. 20:32 à 20:34.

Cette détermination a un impact tant au niveau de l'impôt que des différentes cotisations sociales à payer. Ainsi, l'employé partage avec son employeur le paiement des cotisations au Régime des rentes du Québec (« R.R.Q. »)<sup>109</sup> et au Régime québécois d'assurance parentale (« R.Q.A.P. »)<sup>110</sup>. Un employeur doit en plus payer des cotisations au Fonds des services de santé (« F.S.S. »)<sup>111</sup>, une cotisation pour le financement de la Commission des normes du travail<sup>112</sup>, une cotisation au Fonds de développement des compétences de la main-d'œuvre, si sa masse salariale pour l'année dépasse un million de dollars<sup>113</sup>. Le travailleur autonome assume seul le paiement des cotisations pour lui-même au R.R.Q.<sup>114</sup> et au R.Q.A.P.<sup>115</sup>.

Certains particuliers s'incorporent parfois alors qu'il est toujours possible de les assimiler aux employés de la personne ou de la société de personnes à laquelle ils fournissent des services.

L'incorporation comporte certains avantages fiscaux. Ainsi, le taux d'imposition du revenu d'une société est généralement moindre que le taux marginal d'imposition du revenu d'un particulier. Dans la mesure où la société ne verse pas l'intégralité de son revenu au particulier sous forme d'un salaire ou d'un dividende, il y a report de l'imposition à plein taux de la partie de son revenu qu'elle conserve.

Le législateur a édicté les règles relatives aux entreprises de services personnels pour que le traitement fiscal des employés incorporés corresponde à celui des employés qui ne le sont pas<sup>116</sup>. D'une

109. *Loi sur le régime de rentes du Québec*, ci-après désignée « L.R.R.Q. », L.R.Q., c. R-9, art. 50 et 52. Voir aussi en ligne : <[http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/retenues/methode\\_calcul/rrq\\_employe.aspx](http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/retenues/methode_calcul/rrq_employe.aspx)>.

110. *Loi sur l'assurance parentale*, ci-après désignée « L.A.P. », L.R.Q., c. A-29.011, art. 50 et 52.

111. *Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec*, L.R.Q., c. R-5, art. 34. Voir aussi en ligne : <[http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/retenues/methode\\_calcul/sante/](http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/retenues/methode_calcul/sante/)>. Les travailleurs à pourboire doivent aussi payer des cotisations au F.S.S. ainsi que les autres particuliers visés à l'article 34.1.4 de cette loi.

112. *Loi sur les normes du travail*, L.R.Q., c. N-1.1, art. 39.0.2, à l'égard d'une rémunération assujettie telle que définie à l'article 39.0.1. Voir aussi en ligne : <[http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/retenues/methode\\_calcul/finance.aspx](http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/retenues/methode_calcul/finance.aspx)>.

113. *Loi favorisant le développement et la reconnaissance des compétences de la main-d'œuvre*, L.R.Q., c. D-8.3, art. 3. Voir aussi en ligne : <[http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/retenues/methode\\_calcul/formation.aspx](http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/retenues/methode_calcul/formation.aspx)>.

114. Art. 53 L.R.R.Q. Voir aussi en ligne : <[http://www.rrq.gouv.qc.ca/fr/travail/emploi\\_rrq/travailleur\\_autonome/Pages/cotisations\\_au\\_rrq.aspx](http://www.rrq.gouv.qc.ca/fr/travail/emploi_rrq/travailleur_autonome/Pages/cotisations_au_rrq.aspx)>.

115. Art. 53 L.A.P. Voir aussi en ligne : <[http://www.revenuquebec.ca/fr/citoyen/situation/travailleur\\_autonome/travailleur\\_autonome\\_salarie/cotisations.aspx](http://www.revenuquebec.ca/fr/citoyen/situation/travailleur_autonome/travailleur_autonome_salarie/cotisations.aspx)>.

116. Le concept d'« entreprise de services personnels » est défini à l'article 1 L.I.

part, la société de services personnels constituée par un employé ne peut déduire que les dépenses dont le particulier aurait pu se prévaloir s'il les avait engagées lui-même, à savoir le salaire versé à l'employé constitué en société, les avantages qu'elle lui a octroyé et le montant des frais judiciaires ou extrajudiciaires pour récupérer un montant qui lui est dû en regard des services qu'elle a fournis<sup>117</sup>. D'autre part, il est interdit à une société exploitant une telle entreprise de bénéficier de la déduction pour petites entreprises, « D.P.E. », dans le calcul de son impôt à payer<sup>118</sup>.

### **5.2.2 Calcul du revenu ou de la perte provenant d'une entreprise ou d'un bien**

L'existence d'une source de revenu est un préalable à l'inclusion d'un revenu d'entreprise ou de bien ou à la déduction d'une perte y relative, dans le calcul du revenu d'un contribuable.

Celui-ci doit être en mesure de démontrer que son activité, constituée d'une entreprise ou d'un bien, est clairement de nature commerciale ou, si elle comporte des aspects indiquant qu'elle pourrait être considérée comme un passe-temps ou une autre activité personnelle, qu'elle est exploitée d'une manière suffisamment commerciale<sup>119</sup>.

L'exploitation d'une entreprise produisant des biens ou des services requiert une organisation matérielle et humaine menant des activités commerciales régulières dans un but spécifique. L'existence d'une entreprise présuppose qu'on y consacre du temps, de l'attention et des efforts<sup>120</sup>.

117. Art. 135.2 L.I.

118. En effet, cette déduction est calculée sur une partie du revenu provenant de l'exploitation au Canada d'une entreprise admissible : sous-paragraphe d.2 du paragraphe 1 de l'article 771 et art. 771.2.1.2 L.I. Or, la définition de l'expression « entreprise admissible » à l'article 771.1 L.I. exclut notamment l'exploitation d'une entreprise de services personnels.

119. *Stewart c. Canada*, [2002] 2 R.C.S. 645, 2002 CSC 46. En ligne : <<http://csc.lexum>>.

120. François AUGER, « Analysis of the Notion of Business, The Harmonization of Federal Legislation with Quebec Civil Law and Canadian Bijuralism », *Collection of Studies in Tax Law*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2002, p. 4:1 à 48, section 1.1 (Analysis of the concept of enterprise in Quebec civil law (under the Civil Code of Québec)), section 1.2 (Analysis of the concept under the common law) et section 1.3 (Analysis of the concept under the Income Tax Act). En ligne : <[http://www.bijurillex.org/site/att/AUGER-Entreprise\\_2002\\_APFF1\\_E.htm](http://www.bijurillex.org/site/att/AUGER-Entreprise_2002_APFF1_E.htm)>. Nous suggérons également au lecteur de consulter : John DUNFORD, « The distinction between Income from Business and Income from Property, and the Concept of Carrying on Business », (1991) 39:5 *Canadian Tax Journal* 1131.

Il est important de distinguer entre un revenu d'entreprise et un revenu de biens notamment pour déterminer le droit pour une société privée sous contrôle canadien<sup>121</sup> de réduire son impôt payable par la D.P.E. En effet, une société qui exploite une entreprise de placement désignée, c'est-à-dire une entreprise dont le but principal est de tirer un revenu de biens (tel qu'un dividende, un loyer, une redevance, des intérêts), ne peut tirer profit de cette déduction<sup>122</sup>. Parfois, la qualification de l'entreprise exploitée par une société ne s'impose pas d'elle même. Par exemple, l'exploitation d'un immeuble locatif par un contribuable peut générer des loyers (revenu de bien) ou un revenu d'entreprise si les services fournis pour chaque logement excèdent les services de base qui sont inhérents à la location<sup>123</sup>.

Le revenu d'une entreprise correspond au bénéfice (profit) tiré de son exploitation<sup>124</sup>. Le calcul du bénéfice fiscal est une question de droit. Puisque la notion de bénéfice n'est pas définie par la *Loi sur les impôts*, le contribuable est libre d'adopter toute méthode de calcul qui n'est pas incompatible avec : les dispositions de cette loi, les principes dégagés de la jurisprudence et les principes commerciaux reconnus,

- 
121. L'expression société privée sous contrôle canadien est définie, au 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 21.19 L.I., par la négative. Pour comprendre cette définition, il faut également consulter celles de « société privée » (paragraphe *n* de l'article 570 L.I.), de « société canadienne » (paragraphe *l* de cet article 570) et de « société publique » (paragraphe 89(1) L.I.R., par renvoi du paragraphe *o* de l'article 570 L.I.). Essentiellement, on peut regrouper les critères permettant à une société de se qualifier à titre de société privée sous contrôle canadien en trois énoncés. D'abord, la société doit résider au Canada et y avoir été constituée (définition de « société canadienne »). Comme elle se doit d'être une société privée, aucune catégorie d'actions de son capital-actions ne doit être inscrite en bourse (paragraphe *c* du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 21.19 L.I.) et elle ne doit pas avoir été désignée par le ministre comme société publique, ni avoir fait le choix de l'être (définition de « société publique » et de « société privée »). Quant à la question de son contrôle, pour qu'il soit à la fois canadien et privé, elle ne doit pas être contrôlée ni par une ou plusieurs personnes qui ne résident pas au Canada, ni par une ou plusieurs sociétés publiques, ni par une ou plusieurs sociétés dont au moins une catégorie d'actions de leur capital-actions est inscrite en bourse, ni par une combinaison de ces personnes ou sociétés (par. *a* du 1<sup>er</sup> alinéa de cet art. 21.19).
122. Définition de l'expression « entreprise admissible » à l'article 771.1 L.I. qui exclut une entreprise de placement désignée. Ce concept est également défini à cet article.
123. L'ARC qualifie de services de base habituellement dispensés dans le cadre de la location d'un tel immeuble : l'entretien, le chauffage, la climatisation, l'eau, les ascenseurs, le téléphone dans le hall d'entrée, les places de stationnement, la salle de lavage, les services de conciergerie, de peinture, de lavage de vitres et d'entretien des accessoires et des zones adjacentes (y compris le déneigement) : Agence du Revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-434R, « Location de biens immeubles par un particulier », par. 5. Voir aussi *Les principes de l'imposition au Canada*, supra, note 14, p. 154 à 159 et *Walsh and Micay v. M.N.R.*, 65 D.T.C. 5293 (Cour de l'Échiquier).
124. Art. 80 L.I.

formellement codifiés au sein des principes comptables généralement reconnus (« P.C.G.R. »). Ces derniers ne sont pas des règles de droit mais des outils d'interprétation<sup>125</sup>.

Une fois que le contribuable a prouvé qu'il a donné une image fidèle de son revenu pour l'année, image compatible avec la loi, la jurisprudence et les P.C.G.R., il incombe alors aux autorités fiscales de prouver qu'il n'en est pas ainsi ou qu'une autre méthode de calcul refléterait mieux son revenu<sup>126</sup>.

Dans le calcul du revenu provenant d'une entreprise ou d'un bien, toute dépense s'y rapportant, engagée pour le produire, peut en principe être déduite, sauf si la loi l'interdit ou que sa déduction ne soit pas conforme aux P.C.G.R.<sup>127</sup>. De plus, les dépenses déduites doivent être raisonnables dans les circonstances<sup>128</sup>.

Ainsi, un contribuable ne peut déduire les dépenses en capital qu'il engage dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de biens, mais il peut déduire de l'amortissement à leur égard<sup>129</sup>. Les déductions comptable et fiscale de l'amortissement sont différentes, ce qui nécessite que le contribuable procède à une conciliation des deux types d'amortissement dans le calcul de son revenu fiscal<sup>130</sup>.

La distinction entre une dépense en capital dont la déduction est interdite et une dépense courante qui peut être déduite dans le calcul du revenu d'entreprise ou de biens génère chaque année son lot de litiges. La ligne peut être tenue entre ces deux types de dépenses et la Cour suprême du Canada a déjà reconnu qu'il serait parfois plus

125. *Canderel ltée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, par. 32 et 33. En ligne : <<http://csc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/fr/1590/1/document.do>>.

126. *Ibid.*, par. 42, 51 et 52.

127. Art. 80 et 128 L.I. Voir aussi *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, 721 à 725 de la version pdf en ligne : <<http://csc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/fr/item/1093/index.do?r=AAAAAQAFU3ltZXMAAAAAAQ>>.

128. Art. 420 L.I. Le caractère raisonnable d'une dépense doit être évalué en fonction de critères objectifs. À cet effet, nous référons le lecteur aux jugements suivants : *Mohammad v. R.*, 97 D.T.C. 5503 (Cour d'appel fédérale) ; *Ammar c. R.*, 2006 CCI 142.

129. Art. 129 et 130 L.I. ; *Règlement sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3, r. 1).

130. Quelques différences : l'amortissement comptable est une dépense qui doit obligatoirement être déduite alors que la déduction de l'amortissement fiscal est facultative ; l'amortissement fiscal vise parfois à encourager les contribuables à investir dans l'acquisition de biens précis, ce qui n'est pas le but de l'amortissement comptable. Voir, à ce sujet, Marie-Andrée BABINEAU, « Amortissement fiscal – Revue et mise à jour des règles générales », (2010) 30:3 *R.P.F.S.* 287.

simple de tirer la solution à pile ou face<sup>131</sup> ! Par exemple, il peut être difficile de qualifier une dépense pour réparer une immobilisation<sup>132</sup> (dépense courante) ou pour l'améliorer (dépense en capital)<sup>133</sup>.

La *Loi sur les impôts* précise aussi qu'un contribuable ne peut déduire ses frais personnels ou de subsistance dans le calcul de son revenu d'entreprise ou de bien. Ainsi, alors qu'un contribuable peut, s'il remplit certaines conditions, déduire ses frais de déplacement entre différents locaux de son entreprise, il ne peut pas déduire ceux qu'il engage pour se déplacer entre son domicile et son lieu d'affaires, à moins qu'il ne prouve que son principal lieu d'affaires est son domicile<sup>134</sup>.

### 5.3 Calcul de l'excédent des gains en capital imposables sur les pertes en capital admissibles

Ce calcul est effectué conformément aux règles indiquées au titre IV du livre III de la partie I de la *Loi sur les impôts*<sup>135</sup>.

#### 5.3.1 Circonstances déclenchant le gain ou la perte en capital

Dans notre droit fiscal, il n'y a de gain ou de perte en capital qu'au moment de l'aliénation d'une immobilisation. Toutefois, le

- 
131. *Commissioners of Inland Revenue v. British Salmson Aero Engines, Ltd.*, [1938] 2 K.B. 482 (High Court of Justice, King's Bench Division, Court of Appeal – Sir Wilfrid Greene), passage cité à la p. 56 du jugement de la Cour suprême du Canada dans *Johns-Manville Canada c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46 : « [TRA-DUCTION] ... il y a eu ... de nombreux cas où cette question de capital ou de revenu a été débattue. Il y a de nombreux cas qui se situent à la limite ; en effet, dans de nombreux cas il est presque vrai de dire que tirer à pile ou face permettrait de trancher la question de façon presque aussi satisfaisante qu'essayer de trouver des raisons... ». En ligne : <<http://csc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/fr/71/1/document.do>>.
132. Une immobilisation est un bien dont l'aliénation génère un gain ou une perte en capital (article 249 L.I.). En pratique, il s'agit souvent d'un bien utilisé dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise ou pour la production d'un revenu de bien (exemples : équipement, la bâtisse d'une usine, un immeuble locatif). On oppose ce type de biens à des biens en inventaire, lesquels sont somme toute les biens offerts en vente par l'entreprise et qui génèrent un revenu ou une perte d'entreprise (plutôt qu'un gain ou une perte en capital).
133. Bulletin d'interprétation, Revenu Québec, IMP. 128-4/R3, « Dépenses courantes et dépenses en capital relatives à une immobilisation ».
134. Art. 133 L.I. Voir aussi : Agence du Revenu du Canada, Bulletin d'interprétation IT-521R, « Frais de véhicule à moteur déduits par des travailleurs indépendants », par. 24. En ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/it521r/it521r-f.html>>.
135. Art. 231 à 308.6 L.I.

premier alinéa de l'article 232 L.I. prévoit que certaines immobilisations, tels les biens incorporels (comme, par exemple, l'achalandage ou des droits de propriété intellectuelle), les biens miniers canadiens et étrangers et les polices d'assurances ne peuvent donner lieu à un tel gain ou à une telle perte<sup>136</sup>.

L'article 249 L.I. indique qu'une immobilisation d'un contribuable désigne ses biens amortissables, de même que tous ses autres biens, par exemple un terrain, une action ou encore une résidence, dont l'aliénation se traduirait par un gain ou une perte en capital. C'est une définition très large qui n'exclut guère que les biens en inventaire (c'est-à-dire les biens qui sont vendus dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise en vue de produire un revenu).

Pour sa part, l'aliénation comprend toute opération ou événement donnant droit au produit de l'aliénation<sup>137</sup> (c'est-à-dire, essentiellement, un prix de vente, une indemnité ou le montant de la réduction d'une dette<sup>138</sup>). Ce peut être une vente, un échange, mais aussi un événement involontaire, tels l'expropriation, la remise de dette, ou le vol, l'endommagement ou la destruction d'un bien pour lequel une indemnité est touchée<sup>139</sup>. Constitue également une aliénation, « le rachat, en totalité ou en partie, ou l'annulation d'une action, d'une obligation, d'une hypothèque [constituée sous la juridiction d'une province autre que le Québec] [...], ou encore le règlement ou l'annulation d'une dette, la conversion d'une action par suite d'une fusion ou [d'une] unification, l'expiration d'une option et, selon le cas, le transfert de biens à une fiducie ou à un bénéficiaire »<sup>140</sup>.

Un gain ou une perte en capital peut résulter d'une aliénation réputée. Il en sera ainsi, notamment, à l'occasion du décès<sup>141</sup>, au moment où un contribuable cesse de résider au Canada<sup>142</sup>, lors d'un

136. L'aliénation de ces biens fait l'objet d'un autre traitement fiscal. Ainsi, dans le cas des biens incorporels, ce sont les articles 105 à 110.1 L.I. – lesquels font partie des dispositions concernant le calcul du revenu ou de la perte provenant d'une entreprise (titre III du livre III de la partie I de la *Loi sur les impôts*) – qui s'appliquent à leur aliénation.

137. Paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 248 L.I.

138. Paragraphe *f* du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 93 L.I. auquel fait référence l'article 251 de cette loi.

139. Pierre DUSSAULT et Normand RATTI, *L'impôt sur le revenu au Canada – Éléments fondamentaux*, Tome I, 3<sup>e</sup> éd., Sherbrooke, Les Éditions Revue de Droit de l'Université de Sherbrooke, 2005, chapitre 9, p. 15.

140. *Les principes de l'imposition au Canada*, *supra*, note 14, p. 264 et par. *b* et *c* du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 248 L.I.

141. Art. 436 L.I.

142. Paragraphe *b* du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 785.2 L.I.

changement d'usage d'un bien<sup>143</sup> et lors du partage de biens détenus en indivision<sup>144</sup>.

### 5.3.2 *Calcul d'un gain ou d'une perte en capital*

Généralement, le calcul du gain ou de la perte en capital s'effectue en retranchant du produit de l'aliénation du bien, le total de son coût (appelé prix de base rajusté<sup>145</sup>) et des dépenses que le contribuable a engagées pour l'aliéner<sup>146</sup>. Si le résultat est positif, il représente un gain en capital, s'il est négatif, une perte de même nature<sup>147</sup>. Par ailleurs, ce n'est que la moitié du gain ou de la perte en capital qui est prise en considération dans le calcul du revenu<sup>148</sup>. Cette partie est appelée, selon le cas, gain en capital imposable ou perte en capital admissible.

### 5.3.3 *Exceptions et restrictions*

Nous ne faisons pas ici une revue exhaustive des exceptions aux règles applicables aux gains ou aux pertes en capital, nous limitant aux plus courantes.

#### 5.3.3.1 *Les biens d'usage personnel*

En règle générale, l'aliénation d'un bien d'usage personnel, autre qu'un bien précieux, ne peut donner lieu à une perte en capital<sup>149</sup>. Dussault et Ratti expliquent ainsi cette restriction :

[...] on estime que la diminution de valeur sur de tels biens est essentiellement due à l'usage qu'en fait le contribuable et à la jouissance personnelle qu'il en retire de telle sorte que la perte, tout comme de façon générale une dépense personnelle ou de subsistance, n'est pas déductible, sauf exceptions.<sup>150</sup>

143. Art. 281 L.I.

144. Art. 2.1.1 L.I.

145. Qu'il suffise de dire que le coût du bien est rajusté conformément aux dispositions techniques du chapitre III de ce titre IV (art. 252 à 259.3 L.I.).

146. Partie du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 234 L.I. qui précède le paragraphe *b*.

147. En réalité, lorsque le total du coût du bien et des montants engagés pour en disposer est supérieur au produit de l'aliénation, l'article 236 L.I. prescrit de calculer la perte en capital en inversant les termes de l'équation, et ce, de façon à obtenir un montant positif.

148. 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 231 L.I.

149. Art. 288 L.I.

150. *L'impôt sur le revenu au Canada – Éléments fondamentaux*, supra, note 139, chapitre 9, p. 33 et 34.

Un bien d'usage personnel est, comme son nom l'indique, un bien qui sert principalement à l'usage ou à l'agrément personnel du contribuable ou de personnes qui lui sont proches<sup>151</sup>. Il peut s'agir, par exemple, d'une automobile, d'un bateau, d'une remorque, de mobilier ou d'appareils électroménagers, employés à des fins personnelles<sup>152</sup>.

De plus, l'aliénation d'un bien d'usage personnel ne peut donner lieu à un gain en capital que si son produit de l'aliénation est supérieur à 1 000 \$<sup>153</sup>. Cette dernière règle découle, sans doute, de la grande fréquence de l'aliénation de tels biens<sup>154</sup>. Il semble que le législateur veuille négliger, de ce fait, celles qui concernent des biens de peu de valeur.

### 5.3.3.2 *Les biens précieux*

L'article 265 L.I. énumère les biens précieux auxquels il s'applique. Il s'agit de biens d'usage personnel qui sont, en tout ou en partie, des estampes, des gravures, des dessins, des tableaux, des sculptures ou d'autres œuvres d'art de même nature, des bijoux, des in-folios rares, des manuscrits rares, des livres rares, des timbres ou des pièces de monnaie. Par exception à la règle applicable aux autres biens d'usage personnel, la perte en capital provenant de l'aliénation d'un bien précieux peut être déduite, mais uniquement à l'égard du gain en capital provenant de l'aliénation de tels biens. Ce faisant, le législateur reconnaît que ces biens d'usage personnel constituent également des investissements<sup>155</sup>.

151. Paragraphe 1 de l'article 287 L.I. Précisons que cette expression comprend aussi toute créance résultant de l'aliénation d'un tel bien et toute option d'en acquérir un (paragraphe 2 de cet article).

152. *Les principes de l'imposition au Canada, supra*, note 14, p. 270 et 271.

153. Art. 289 L.I. Il faut aussi ajouter qu'en vertu du paragraphe *a* de cet article, le coût (prix de base rajusté) d'un tel bien est réputé ne pas être inférieur à 1 000 \$. Aussi, la partie du gain en capital qui représente l'excédent de 1 000 \$ sur le coût réel du bien n'est pas prise en considération. Par exemple, considérons un bien d'usage personnel dont le coût est de 500 \$ et qui est vendu 1 200 \$. Le gain en capital résultant de cette vente sera de 200 \$ (1 200 \$ – 1 000 \$ – coût réputé du bien) et non pas de 700 \$.

154. *Les principes de l'imposition au Canada, supra*, note 14, p. 271.

155. *L'impôt sur le revenu au Canada – Éléments fondamentaux, supra*, note 139, chapitre 9, p. 34.

### 5.3.3.3 *L'exemption pour résidence principale*

Le logement dont un particulier est propriétaire (par exemple, une maison, un appartement, un chalet) est un bien d'usage personnel<sup>156</sup> dont l'aliénation peut en principe se traduire par un gain en capital. Toutefois, la *Loi sur les impôts* n'exempte un tel bien<sup>157</sup>, en tout ou en partie, de l'impôt attribuable au gain en capital, que dans la mesure où le contribuable le désigne comme étant sa résidence principale<sup>158</sup>. Si une maison du contribuable est ainsi désignée pour toutes les années d'imposition où le contribuable en aura été propriétaire, le gain résultant de l'aliénation de ce bien sera exempté de toute imposition. Si elle n'est désignée que pour une partie de ces années, le gain en capital sera proportionnel au nombre d'années où cette désignation n'aura pas été effectuée<sup>159</sup>. Sans entrer dans les détails, précisons que, depuis 1982, on ne peut désigner qu'une résidence principale par année par famille<sup>160</sup>. Enfin, pour se qualifier comme résidence principale, un logement doit être normalement habité dans l'année par le contribuable, son conjoint, son ex-conjoint ou l'un de ses enfants<sup>161</sup>.

### 5.3.3.4 *Gain ou perte de loterie*

Comme dernière exception, soulignons qu'en vertu de l'article 293 L.I., l'aliénation d'une chance ou d'un droit de gagner un prix à l'occasion d'une loterie ne peut donner lieu ni à un gain ni à une perte en capital.

---

156. Michael LAFONTAINE, Marc PAPILLON et Robert MORIN, *Impôt sur le revenu des particuliers et des sociétés*, 29<sup>e</sup> éd., Ottawa, Carswell, 2012, p. 625.

157. L'article 274 L.I., qui définit le concept de résidence principale vise non seulement un logement mais aussi une tenure à bail dans un logement et une part du capital social d'une coopérative d'habitation acquise à seule fin d'acquiescer le droit d'habiter un logement appartenant à la coopérative.

158. Art. 271 L.I.

159. En fait, dans le calcul de la proportion du gain qui est exemptée (voir le paragraphe *b* du 2<sup>e</sup> alinéa de l'article 271 L.I.), le nombre d'années où le bien est désigné comme résidence principale est augmenté de 1. En raison de cet ajout, l'aliénation, par exemple, d'un chalet qui ne serait désigné comme résidence principale que pour l'une des deux années au cours desquelles le contribuable en a été propriétaire, ne donnerait lieu à aucun gain en capital.

160. 2<sup>e</sup> alinéa de l'article 274 L.I. Toutefois, l'article 274.1 L.I. prévoit une règle transitoire dans le cas où plus d'une résidence principale avait été désignée avant 1982. Cette règle a pour effet de maintenir l'exemption de gain en capital, à l'égard d'une telle résidence principale additionnelle, mais seulement pour la partie de ce gain qui correspond à l'augmentation de la valeur avant 1982.

161. Paragraphe *a* du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 274 L.I.

#### **5.3.4 Détermination de l'excédent des gains en capital imposables sur les pertes en capital admissibles (ou de la perte en capital reportable)**

Compte tenu des règles précisées ci-dessus et de ce que prévoit le paragraphe *b* de l'article 28 de la L.I.<sup>162</sup>, le calcul de l'excédent des gains en capital imposables du contribuable sur ses pertes en capital admissibles (ou gain net en capital imposable) s'effectue de la façon suivante :

- À l'ensemble des gains en capital imposables du contribuable provenant de l'aliénation de ses biens autres que des biens précieux, est ajouté son gain net imposable provenant de l'aliénation de ces derniers biens (c'est-à-dire la moitié de l'excédent de ses gains sur ses pertes, provenant de l'aliénation de biens précieux<sup>163</sup>).
- Du résultat ainsi obtenu, on retranche les pertes en capital admissibles du contribuable provenant de l'aliénation de biens autres que des biens précieux.

Il est important de préciser ici qu'il faut exclure, des pertes en capital admissibles dont il est question au deuxième tiret, les pertes admissibles à l'égard d'un placement dans une entreprise<sup>164</sup>. Ce genre de perte en capital résulte de l'aliénation d'une action d'une société qui exploite une petite entreprise ou d'une créance due par une telle société<sup>165</sup>. La partie déductible de cette perte n'est pas traitée de la même manière que les autres pertes en capital admissibles, puisqu'elle peut réduire, en raison du sous-paragraphe ii du paragraphe *c* de l'article 28 L.I.<sup>166</sup>, l'ensemble des revenus du contribuable<sup>167</sup>.

162. *Supra* point 5.1 (2<sup>e</sup> tiret du 2<sup>e</sup> paragraphe).

163. 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 265 L.I. et art. 266 L.I.

164. Sous-paragraphe ii du paragraphe *b* de l'article 28 L.I.

165. 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 232.1 L.I. Précisons qu'une société qui exploite une petite entreprise (expression définie à l'article 1 L.I.) représente, de façon générale, une société privée sous contrôle canadien « dont la totalité ou presque de ses actifs, selon leur juste valeur marchande, est utilisée principalement dans une entreprise [...] » admissible « [...] ou représente des actions ou des actifs de sociétés semblables rattachées à cette société. » (*Les principes de l'imposition au Canada, supra*, note 14, p. 425). En ce qui concerne la définition de l'expression société privée sous contrôle canadien, voir *supra*, note 121.

166. *Supra* point 5.1, 3<sup>e</sup> étape du calcul (ou 3<sup>e</sup> tiret du 2<sup>e</sup> paragraphe).

167. *L'impôt sur le revenu au Canada – Éléments fondamentaux, supra*, note 139, chapitre 9, p. 25.

Le résultat du calcul décrit au premier paragraphe étant un excédent, il ne peut être inférieur à zéro. Si le premier élément du calcul est supérieur au second, le gain net en capital imposable est inclus dans le calcul du revenu. Si c'est le second élément qui est supérieur, la partie non déductible constitue la perte nette en capital reportable du contribuable pour l'année<sup>168</sup>.

#### 5.4 Revenus d'autres sources et autres déductions admissibles

Les revenus d'autres sources et les autres déductions admissibles regroupent des montants divers qui, autrement, ne seraient pas à inclure ou ne pourraient pas être déduits dans le calcul du revenu, étant donné qu'ils ne sont pas rattachés aux principales sources de revenu déjà énumérées que sont l'emploi, l'entreprise ou les biens. D'ailleurs, ce n'est que dans la mesure où ils remplissent les conditions prévues par les dispositions fiscales des titres V<sup>169</sup> ou VI<sup>170</sup> du livre III de la partie I de la *Loi sur les impôts* que, selon le cas, ils sont imposables ou déductibles. Par exemple, pour qu'une pension alimentaire soit prise en compte dans le calcul du revenu de celui qui la reçoit (inclusion) et de celui qui la paie (déduction), il faut qu'elle présente les caractéristiques prévues à la définition de cette expression que l'on retrouve au premier alinéa de l'article 312.3 L.I., notamment d'être versée entre conjoints ou ex-conjoints (ou encore entre les parents d'un enfant)<sup>171</sup>. Tout autre montant de pension alimentaire, tel celui qui est versé à un enfant par ses parents au titre des aliments qu'ils lui doivent en vertu du droit civil<sup>172</sup>, sera exclu de ce calcul.

Outre la pension alimentaire reçue, les montants d'autres sources les plus courants qui doivent être inclus dans le calcul du revenu

168. En ce qui concerne le traitement fiscal de cette perte, voir *infra*, note 197.

169. Art. 309 à 333.16 L.I.

170. Art. 334 à 419.7 L.I.

171. Cela est rigoureusement exact pour une pension alimentaire qui est destinée uniquement à l'entretien du conjoint ou de l'ex-conjoint (ou du père ou de la mère d'un enfant du payeur). Sans entrer dans les détails, il faut savoir que, depuis la défiscalisation des pensions alimentaires pour enfants, une telle pension qui remplit pourtant tous les critères prévus à la définition de l'expression « pension alimentaire », pourrait n'être ni imposable ni déductible, par suite de l'application des art. 312.4 L.I., pour ce qui est de l'inclusion, et 336.0.3 L.I., en ce qui concerne la déduction. Pour plus d'information sur ce sujet, voir *Les incidences du litige conjugal sur le plan du revenu*, *supra*, note 24, p. 448 à 466 (notamment, l'introduction de la sous-section 2-A, aux pages 448 et 449). Notons, enfin, que l'article 336.0.2 L.I. définit aussi l'expression « pension alimentaire », mais pour les dispositions de déduction.

172. Art. 585 C.c.Q.

sont les allocations, rentes, prestations, pensions et autres montants reçus à l'occasion de la retraite<sup>173</sup>, les prestations au décès<sup>174</sup>, les paiements d'assistance sociale<sup>175</sup>, les prestations d'assurance-emploi et d'assurance parentale<sup>176</sup>, les bourses d'études ou de perfectionnement ou les récompenses couronnant une œuvre remarquable<sup>177</sup>, les subventions de recherche (déduction faite des dépenses de recherche)<sup>178</sup>, les montants de revenu de retraite fractionné à l'égard d'un cessionnaire<sup>179</sup> et les montants reçus de régimes d'imposition différée, comme les REÉR et les régimes enregistrés d'épargnes études (REÉÉ)<sup>180</sup>. Par contre, les montants retirés des comptes d'épargne libre d'impôt (CÉLI)<sup>181</sup> ne font pas partie des revenus d'autres sources<sup>182</sup>.

Par ailleurs, outre la pension alimentaire payée, les principaux montants qu'un contribuable peut déduire en tant qu'autres déductions admissibles sont le montant accordé aux travailleurs<sup>183</sup>, la contribution à un REÉR<sup>184</sup>, les remboursements de certains montants

173. Paragraphe *a* de l'article 311 et art. 317 L.I.

174. Paragraphe *b* de l'article 311 L.I.

175. Art. 311.1 L.I.

176. Paragraphes *c* et *c.1*, respectivement, de l'article 311 L.I.

177. Paragraphe *g* de l'article 312 L.I. Toutefois, ce montant ne sera pas imposé puisqu'il donne lieu à une déduction dans le calcul du revenu imposable en vertu du paragraphe *c.0.1* de l'article 725 (*infra*, note 196).

178. Paragraphe *h* de l'article 312 L.I.

179. Art. 313.11 L.I.

180. Ces montants sont à inclure dans la mesure prévue par les dispositions pertinentes. Ainsi, les montants provenant d'un REÉR doivent, conformément à l'article 310 L.I., être totalement inclus dans le calcul du revenu, alors que seuls les bénéficiaires d'un REÉÉ doivent l'être, et ce, en vertu du paragraphe *i* de l'article 311 L.I. En effet, les cotisations à ce dernier régime ne donnant pas droit à une déduction dans le calcul du revenu, il est normal que le capital ainsi accumulé à partir de revenus déjà imposés ne fasse pas à nouveau l'objet d'une imposition lorsqu'il est retiré du régime.

181. Le REÉR, le REÉÉ et le CÉLI ont en commun de permettre l'accumulation à l'abri de l'impôt des revenus générés par le régime ou le compte (art. 919, 901 et 935.21 L.I.).

182. En fait, le CÉLI n'est pas un régime d'imposition différé. Les cotisations à ce compte ne donnant pas droit à une déduction dans le calcul du revenu, ce sont des montants en capital qui ont déjà été imposés. Quant au revenu produit par le compte, il ne fait l'objet d'aucune imposition.

183. Déduction qui représente 6 % du revenu d'emploi ou du revenu de travail autonome, jusqu'à concurrence de 1 100 \$ (art. 358.0.3 L.I.). Le montant maximal de cette déduction, qui est indexé annuellement en vertu de l'article 31.1 L.I., est tiré de : Québec, Ministère des Finances et de l'Économie, *Paramètres du régime d'imposition des particuliers pour l'année d'imposition 2013*, novembre 2012, p. 11. Il est à noter que le procédé d'indexation prescrit par cet art. 31.1 est le même que celui qui est décrit au 3<sup>e</sup> paragraphe du point 7.1.1.

184. L'article 922 L.I. autorise la déduction dans le calcul du revenu du montant qu'un particulier peut déduire à ce titre en vertu du paragraphe 146(5) L.I.R. Un tel renvoi à une disposition fédérale est très rare dans la *Loi sur les impôts*.

qui avaient d'abord été inclus dans le calcul du revenu<sup>185</sup>, les montants de revenu de retraite fractionné à l'égard d'un cédant<sup>186</sup>, les frais d'opposition ou d'appel relatifs à une cotisation d'impôt, relatifs à une cotisation prévue par une autre loi – telles la *Loi sur l'assurance parentale*, la *Loi sur les normes du travail* et la *Loi sur le régime de rentes du Québec* –, ou relatifs à une décision en certaines matières<sup>187</sup> – tels l'assurance-emploi, l'assurance parentale et le R.R.Q. –, les frais judiciaires ou extrajudiciaires relatifs à une pension alimentaire<sup>188</sup>, et certains frais de déménagement<sup>189</sup>.

Rappelons que les autres déductions admissibles viennent réduire l'ensemble du revenu du contribuable, et non pas les seules sources de revenu auxquelles elles pourraient être apparentées<sup>190</sup>.

En terminant, il convient de noter que le revenu d'autres sources est, comme le revenu d'emploi, calculé sur la base d'une comptabilité de caisse. Ainsi, les montants qui le composent sont inclus dans l'année où ils sont reçus plutôt que dans celle où ils sont gagnés<sup>191</sup>.

## 6. CALCUL DU REVENU IMPOSABLE

L'impôt à payer est calculé à partir non pas du revenu net, mais plutôt du revenu imposable. Le calcul de ce dernier type de revenu, dont les règles sont prévues au livre IV de la partie I de la *Loi sur les*

185. Paragraphes *d, d.1, g, et j* de l'article 336 L.I., de même que l'article 336.0.4 L.I.

186. Art. 336.11 L.I.

187. Paragraphe *e* de l'article 336 L.I.

188. Art. 336.0.5 L.I. Il est à noter qu'il n'existe pas d'article équivalent dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Et pourtant, les autorités fiscales fédérales accordent la déduction de tels frais au bénéficiaire de la pension alimentaire lorsqu'ils estiment qu'il les a engagés pour gagner un revenu. Cette position a été critiquée par le juge Archambault de la Cour canadienne de l'impôt dans *Bergeron c. La Reine*, 99 DTC 1265. Cette décision, qui se distingue par une analyse remarquable de la structure de la loi fédérale, vient confirmer le bien fondé de l'approche québécoise consistant à prévoir une déduction particulière dans le calcul du revenu, plutôt que d'appliquer, au revenu de pension alimentaire, les principes propres aux montants déductibles dans le calcul du revenu de bien, principes qui lui sont tout à fait étrangers. Malheureusement, dans *Nadeau c. La Reine* (2003 CAF 400), la Cour d'appel fédérale a, à la demande du ministre du Revenu du Canada, rejeté le raisonnement du juge Archambault. Il faut dire que ce jugement, nuancé et peu convainquant, semble motivé surtout par l'impératif de préserver la seule base juridique permettant de déduire, en fiscalité fédérale, certains frais juridiques relatifs à une pension alimentaire. Pour plus de détails, voir *Les incidences du litige conjugal sur le plan du revenu*, *supra*, note 24, p. 468 à 471.

189. Art. 348 et 349 L.I.

190. *Supra*, point 5.1, 3<sup>e</sup> remarque (ou 6<sup>e</sup> paragraphe).

191. *Les principes de l'imposition au Canada*, *supra*, note 14, p. 303.

*impôts*<sup>192</sup>, permet d'apporter des ajustements au revenu net du contribuable, qui consistent surtout à en déduire des montants additionnels et, plus rarement, à y ajouter d'autres montants (voir le point 6.2).

### 6.1 Montants déductibles

Au départ, le législateur a prévu cette étape parce que le revenu net d'un contribuable – qui représente l'augmentation nette de sa richesse<sup>193</sup> – ne constitue pas toujours la mesure la plus appropriée de sa capacité de payer de l'impôt<sup>194</sup>. En effet, deux contribuables ayant le même revenu net n'ont pas nécessairement le même montant d'argent à leur disposition pour s'acquitter de leurs obligations fiscales. C'est pourquoi des déductions sont prévues pour atténuer cette inégalité<sup>195</sup> qui découle, par exemple, du fait que l'un d'eux peut recevoir des revenus généralement associés à de faibles liquidités<sup>196</sup>, peut avoir subi, antérieurement ou postérieurement à l'année d'imposition en cause, des pertes nettes en capital<sup>197</sup> ou des pertes autres

192. Art. 693 à 749 L.I.

193. Il est important de noter que le revenu net est utilisé pour déterminer l'admissibilité des particuliers à plusieurs programmes socio-fiscaux, tels le crédit pour la solidarité (voir la définition de « revenu familial » au premier alinéa de l'article 1029.8.116.12 L.I.), la prime au travail (voir la définition de « revenu total » à l'article 1029.8.116.1 L.I.) et le paiement de soutien aux enfants (voir la définition de « revenu familial » à l'article 1029.8.61.8 L.I.).

194. *Les principes de l'imposition au Canada*, *supra*, note 14, p. 338 à 339.

195. Dans le cas d'un particulier, ce sont plutôt les crédits d'impôt non remboursables qui jouent maintenant ce rôle de tenir compte des éléments de sa situation personnelle qui peuvent réduire sa capacité de contribuer à l'impôt, par exemple le fait d'avoir ou non des personnes à sa charge, de vivre seul, d'être une personne âgée ou d'être affecté par des problèmes de santé (voir *infra*, point 7.1.2). En effet, à compter de l'année d'imposition 1988, les exemptions personnelles qui étaient déductibles dans le calcul du revenu imposable ont été transformées en crédits d'impôt personnels (L.Q. 1989, c. 5, art. 85). Pour les raisons de ce changement, voir le troisième paragraphe de ce point 7.1.2. Étant donné cette caractéristique du calcul de l'impôt des particuliers, il n'est pas rare que leur revenu imposable soit égal à leur revenu net.

196. On peut considérer que c'est dans ce contexte qu'est accordée la déduction relative au revenu de droit d'auteur d'un particulier (art. 726.26 L.I.). Il en est de même de certaines déductions prévues à l'article 725 L.I., par exemple celle des paiements d'assistance sociale visés au paragraphe c, dont fait partie le supplément ou l'allocation reçu en vertu de la *Loi sur la sécurité de la vieillesse* (L.R.C. (1985), ch. O-9), de même que celle, prévue au paragraphe c.0.1, d'un montant reçu à titre de bourses d'études ou de perfectionnement, ou de récompense couronnant une œuvre remarquable.

197. Une perte nette en capital correspond généralement à la partie des pertes en capital admissibles d'un contribuable pour une année d'imposition qui dépasse le total de ses gains en capital imposables pour cette année (art. 730 L.I. – voir aussi *supra*, point 5.3.4). Selon l'article 729 L.I., une telle perte est déductible dans le calcul du revenu imposable du contribuable pour ses trois années

que des pertes en capital<sup>198</sup>, ou, s'il s'agit d'une société, peut avoir choisi volontairement de consacrer une partie de son revenu disponible à des dons de bienfaisance<sup>199</sup>.

Par ailleurs, le législateur utilise aussi les déductions dans le calcul du revenu imposable pour exempter d'impôt certains revenus, encourageant ainsi des activités commerciales particulières.

C'est le cas, notamment, des congés fiscaux à l'égard du revenu d'emploi qui sont accordés à certains spécialistes et autres experts étrangers dont le législateur veut favoriser le recrutement par nos entreprises pour qu'ils soient employés dans des secteurs précis, tels ceux des transactions financières internationales<sup>200</sup>, de la recherche scientifique et du développement expérimental<sup>201</sup>, de la biotechnologie<sup>202</sup> et de l'enseignement universitaire<sup>203</sup>.

C'est également le cas du nouveau congé fiscal de dix ans pour les grands projets d'investissement dont le ministre des Finances et

---

d'imposition précédentes et pour toutes ses années d'imposition subséquentes (chacune de ces années étant appelée, dans la présente note, « année du report »). Toutefois, il faut noter que, de façon générale, cette déduction est limitée au montant de gain net en capital que le contribuable inclut dans le calcul de son revenu pour l'année du report (art. 729.1 L.I.). Autrement dit, une perte nette en capital reportable ne peut réduire que du gain en capital imposable.

198. Essentiellement, la perte autre qu'une perte en capital d'un contribuable pour une année d'imposition correspond au montant par lequel, pour cette année, le total de ses pertes d'emploi, d'entreprise et de biens et de sa perte au titre d'un placement dans une entreprise (en ce qui concerne cette dernière perte, voir *supra* deuxième paragraphe du point 5.3.4) dépasse l'excédent du total de ses revenus de toutes sources – y compris ses gains nets en capital – sur ses autres déductions admissibles (art. 728 et 728.0.1 L.I., de même que *Les principes de l'imposition au Canada, supra*, note 14, p. 345). Une telle perte est déductible dans le calcul du revenu imposable du contribuable pour ses trois années d'imposition précédentes et pour ses 20 années d'imposition subséquentes (par. c de l'article 727 L.I.).
199. Art. 710 L.I. Pour leur part, les dons de bienfaisance d'un particulier font l'objet d'un crédit d'impôt non remboursable (voir *infra*, deuxième paragraphe du point 7.1.2).
200. Congé fiscal pour un spécialiste étranger travaillant dans un centre financier international (art. 737.16 L.I.).
201. Congés fiscaux pour un chercheur étranger (art. 737.21 L.I.), pour un chercheur étranger en stage postdoctoral (art. 737.22.0.0.3 L.I.) et pour un expert étranger (art. 737.22.0.0.7 L.I.).
202. Congé fiscal pour un spécialiste étranger travaillant dans le domaine de la nouvelle économie (art. 737.22.0.3 L.I.).
203. Congé fiscal pour un professeur étranger (art. 737.22.0.7 L.I.). Il est à noter qu'en vertu du paragraphe 2<sup>o</sup> de l'article 3.4 de l'annexe D de la *Loi concernant les paramètres sectoriels de certaines mesures fiscales*, L.R.Q., c. P-5.1 (*infra*, note 245), un tel professeur doit être spécialisé dans le domaine des sciences

de l'Économie a annoncé la mise en place le 20 novembre 2012, à l'occasion de la présentation du dernier budget québécois pour l'exercice financier 2013-2014<sup>204</sup>. Ainsi, une société qui, après cette date, réalise un grand projet d'investissement au Québec peut bénéficier, à certaines conditions, d'une déduction dans le calcul de son revenu imposable à l'égard du revenu provenant de ses activités admissibles relatives à ce projet<sup>205</sup>. La valeur cumulative de cette déduction ne peut toutefois excéder 15 % de l'ensemble des dépenses d'investissement admissibles engagées à cette fin<sup>206</sup>. Précisons que pour donner droit à ce congé fiscal, un projet d'investissement doit, notamment, concerner des activités des secteurs de la fabrication, du traitement et de l'hébergement de données, du commerce de gros, ou de l'entreposage<sup>207</sup>. Il doit, de plus, satisfaire à une exigence d'atteinte et de maintien d'un seuil minimal de 300 millions de dollars d'investissement<sup>208</sup>.

## 6.2 Montants à inclure

Certains montants sont à inclure dans le calcul du revenu imposable. Il en est ainsi lorsque le législateur entend imposer une somme dont il ne veut pas tenir compte par ailleurs dans la détermination du revenu net, afin qu'elle n'ait pas d'impact sur l'admissibilité du particulier aux programmes socio-fiscaux. La prestation universelle pour la garde d'enfants qui est versée par le gouvernement fédéral est un bon exemple d'un tel montant<sup>209</sup>.

## 7. CALCUL DE L'IMPÔT À PAYER

Les règles permettant de calculer l'impôt à payer d'un contribuable se retrouvent au livre V de la partie I de la *Loi sur les impôts*<sup>210</sup>. Nous aborderons cette question en traitant d'abord de l'impôt à payer des particuliers, puis de celui des sociétés<sup>211</sup>.

---

et du génie, de la finance, de la santé ou des nouvelles technologies de l'information et des communications.

204. Québec, ministère des Finances, Budget 2013-2014, *Discours* (20 novembre 2012). En ligne : <<http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/Budget/2013-2014/fr/documents/Discours.pdf>>.

205. Québec, ministère des Finances et de l'Économie, Budget 2013-2014, *Plan Budgetaire*, 20 novembre 2012, Section H, p. H-24 et H-27.

206. *Ibid.* p. H-29.

207. *Ibid.* p. H-26.

208. *Ibid.*

209. À inclure en vertu du premier alinéa de l'article 694.0.0.1 L.I.

210. Art. 749.1 à 776.41.26 L.I.

211. Ce qui correspond, dans l'ordre, au sujet des titres I (art. 749.1 à 770.1 L.I.) et II (art. 771 à 771.15 L.I.) du livre V.

## 7.1 Calcul de l'impôt à payer du particulier

Pour un particulier, l'impôt québécois à payer correspond généralement (sous réserve de l'impôt minimum de remplacement) à l'excédent de l'impôt québécois brut (ou impôt autrement à payer) qui est calculé à l'égard de son revenu imposable, sur l'ensemble des crédits d'impôt non remboursables dont il peut se prévaloir.

### 7.1.1 Détermination de l'impôt québécois brut

Afin de tenir compte de la capacité de payer des contribuables, l'impôt québécois, comme l'impôt fédéral, présente un caractère progressif. En effet, le taux d'imposition applicable au revenu imposable d'un particulier varie selon des paliers d'imposition. Maintenant au nombre de quatre, ces paliers et les taux correspondants sont, pour l'année d'imposition 2013, les suivants<sup>212</sup> :

Tranches de revenu imposable (en \$)	Taux
41 095 ou moins	16 %
Plus de 41 095 à 82 190	20 %
Plus de 82 190 à 100 000	24 %
Plus de 100 000	25,75 %

Par exemple, l'impôt québécois brut d'un particulier ayant un revenu imposable de 137 000 \$ serait de 28 596,10 \$ pour l'année d'imposition 2013<sup>213</sup>. On obtient ce résultat en faisant la somme des montants suivants, calculés pour chacun des paliers d'imposition :

– 1 <sup>er</sup> : 41 095 \$ x 16 % =	6 575,20 \$
– 2 <sup>e</sup> : (82 190 \$ – 41 095 \$) x 20 % = 41 095 \$ x 20 % =	8 219,00 \$
– 3 <sup>e</sup> : (100 000 \$ – 82 190 \$) x 24 % = 17 810 \$ x 24 % =	4 274,40 \$
– 4 <sup>e</sup> : (137 000 \$ – 100 000 \$) x 25,75 % = 37 000 \$ x 25,75 % =	9 527,50 \$
<b>Total</b>	<b>28 596,10 \$</b>

212. Québec, Budget 2013-2014, *Plan budgétaire, supra*, note 205, p. H-7.

213. Si ce n'était le nouveau palier d'imposition, cet impôt brut serait tout de même de 27 948,60 \$. Autrement dit, ce nouveau palier ne représente, en l'occurrence, qu'un montant additionnel d'impôt de 647,50 \$, soit une augmentation de 2,32 %.

C'est l'article 750 L.I. qui prévoit les taux d'imposition applicables aux particuliers. Toutefois, les tranches de revenu imposable indiquées ci-dessus ne se retrouvent pas nécessairement à cet article. En effet, les montants indiqués à l'article 750 L.I. représentent, au moment d'écrire ces lignes, leur valeur pour l'année d'imposition 2008<sup>214</sup>. Or, l'article 750.2 L.I. prévoit que ces seuils d'imposition sont indexés à chaque année selon la variation, en pourcentage, de l'indice des prix à la consommation du Québec, déterminé sans tenir compte des prix de l'alcool et du tabac. Cette variation est mesurée, pour une année d'imposition donnée, entre deux périodes de 12 mois, la première de ces périodes se terminant le 30 septembre de la première année qui précède l'année donnée, et la seconde, le 30 septembre de la deuxième année précédente. Pour l'année 2013, ces deux périodes se terminaient respectivement le 30 septembre des années 2012 et 2011. Ainsi, le taux d'indexation pour cette année d'imposition 2013 est de 2,48 %<sup>215</sup>. Précisons que les résultats obtenus en indexant ainsi les paliers d'imposition sont arrondis au 5 \$ près<sup>216</sup>.

Le tableau suivant indique le taux d'imposition combiné (fédéral-qubécois) par palier d'imposition pour l'année d'imposition 2013<sup>217</sup> :

<b>Tranches de revenu Imposable (en \$)</b>	<b>Taux fédéral</b>	<b>Taux réel fédéral<sup>218</sup></b>	<b>Taux québécois</b>	<b>Taux combiné</b>
41 095 ou moins	15 %	12,53 %	16 %	28,53 %
Plus de 41 095 à 43 561	15 %	12,53 %	20 %	32,53 %
Plus de 43 561 à 82 190	22 %	18,37 %	20 %	38,37 %
Plus de 82 190 à 87 123	22 %	18,37 %	24 %	42,37 %
Plus de 87 123 à 100 000	26 %	21,71 %	24 %	45,71 %
Plus de 100 000 à 135 054	26 %	21,71 %	25,75 %	47,46 %
Plus de 135 054	29 %	24,22 %	25,75 %	49,97 %

214. 2008 est la première année d'imposition pour laquelle s'applique la dernière modification législative qui a été apportée à cet article (L.Q. 2009, c. 5, art. 258).

215. *Paramètres du régime d'imposition des particuliers pour l'année d'imposition 2013*, supra, note 183, p. 3.

216. Art. 750.3 L.I.

217. Les paliers et les taux d'imposition en vigueur sous la juridiction fédérale sont tirés de : Canada, Agence du Revenu, T4032-QC, *Tables des retenues sur la paie – Retenues aux fins de l'AE et de l'impôt sur le revenu – Québec* (en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013), P. A-5.

218. L'impôt fédéral est, pour les résidents du Québec, réduit d'un abattement de 16,5 % (par. 120(2) L.I.R. et art. 27 de la *Loi sur les arrangements fiscaux entre*

Ce tableau semble, à première vue, exprimer la grande progressivité des impôts sur le revenu qui s'appliquent aux particuliers du Québec. En effet, le taux marginal d'imposition le plus élevé, près de 50 %, n'est atteint que pour des revenus imposables dépassant les 135 054 \$. Mais notre régime fiscal est-il vraiment si progressif ?

Si l'on prend en compte, en plus de l'impôt proprement dit, l'impôt implicite qui découle de la réduction, en proportion inverse du revenu, de certains transferts socio-fiscaux, tels la prime au travail, la prestation fiscale canadienne pour enfants et le paiement de soutien aux enfants, il semble bien que les taux marginaux d'imposition les plus élevés dépassent largement le taux de 50 % et qu'ils touchent des catégories de contribuables dont les revenus sont faibles ou modestes. Ainsi, Luc Godbout et Suzie St-Cerny affirment que ce problème d'un taux d'imposition implicite élevé (généralement supérieur à 50 %) se pose surtout pour les familles avec enfants dont le revenu se situe entre 22 000 \$ et 45 000 \$<sup>219</sup>. Ils estiment qu'un couple avec deux enfants qui, en 2008, bénéficiait d'une augmentation de revenu de 35 000 \$ à 40 000 \$, faisait l'objet d'un taux d'imposition implicite de 74,7 % sur ces 5 000 \$ additionnels<sup>220</sup>. Oui ! 74,7 % ! Comme quoi le paradis pour les familles a parfois son envers !

### **7.1.2 Déduction des crédits d'impôt non remboursables**

Mais ce calcul de l'impôt brut québécois que nous avons abordé au point précédent, et que nous appelons, dans le présent point, « impôt autrement à payer », ne représente pas l'impôt à payer par le particulier. Pour obtenir ce dernier montant, il faut encore lui retrancher certains crédits d'impôt non remboursables.

---

*le gouvernement fédéral et les provinces*, L.R.C. (1985), ch. F-8). Il s'agit, en fait, de points d'impôt qui, à la suite d'accords fiscaux, ont été transférés au Québec pour compenser certains programmes fédéraux auxquels l'État québécois a choisi de ne pas participer (*Les principes de l'imposition au Canada*, supra, note 14, p. 17, et *L'impôt sur le revenu au Canada – Éléments fondamentaux*, supra, note 139, c. 11, p. 28). Ainsi, les taux réels d'imposition de l'État fédéral ne représentent que 83,5 % des taux d'imposition que prévoit la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

219. *Le Québec, un paradis pour les familles ?*, supra, note 18, p. 146. Les figures 38 et 39 des pages 146 et 147 montrent une première zone de revenus (beaucoup plus faibles) où le taux implicite d'imposition est supérieur à 50 %, et ce, en raison « de la perte de l'aide sociale ». Il est à noter qu'il s'agit de données de 2008. Donc, étant donné l'indexation des seuils de revenus, il est certain qu'en 2013 les montants à la frontière de ces zones d'imposition élevée ont augmenté.

220. *Ibid.*, p. 147.

Les crédits d'impôt non remboursables allègent la charge fiscale d'un particulier afin de tenir compte de certains éléments qui réduisent sa faculté contributive<sup>221</sup>, notamment la nécessité d'assumer ses besoins élémentaires (le crédit d'impôt personnel de base<sup>222</sup>) et ceux de certaines personnes à sa charge (le crédit d'impôt pour personne majeure à charge<sup>223</sup>), le fait de ne pas pouvoir partager avec d'autres personnes les coûts reliés à ses besoins fondamentaux (crédit d'impôt pour personne seule<sup>224</sup>), les dépenses additionnelles qui résultent d'un handicap (crédit d'impôt pour déficience<sup>225</sup>) ou de l'âge (les crédits d'impôt pour revenu de retraite et en raison de l'âge<sup>226</sup>), les frais qu'il doit assumer pour se faire soigner, lui et, le cas échéant, sa famille (crédit d'impôt pour frais médicaux<sup>227</sup>), ou pour ses propres études ou celles de ses enfants ou petits-enfants (crédit d'impôt pour frais de scolarité ou d'examen<sup>228</sup>), de même que les sommes qu'il donne à des œuvres caritatives (crédit d'impôt pour dons<sup>229</sup>). S'ajoutent également d'autres montants qui, il n'y a pas si longtemps, étaient encore déduits du revenu du particulier. Il en est ainsi des cotisations syndicales et professionnelles<sup>230</sup>, de même que celles à l'assurance-emploi, au R.Q.A.P. et au R.R.Q.<sup>231</sup>.

221. *Les principes de l'imposition au Canada, supra*, note 14, p. 357.

222. Art. 752.0.0.1 L.I.

223. Paragraphe *f* de l'article 752.0.1 L.I. Soulignons que, dans le cas des enfants mineurs, l'équivalent de ce crédit d'impôt a été retiré du calcul de l'impôt à payer et inclus dans le paiement de soutien aux enfants (« PSE »). Il constitue une portion du PSE qui est accordée à tous les parents, indépendamment de leur revenu (cette portion, qui correspond à la lettre G de la formule prévue au sous-paragraphe ii du paragraphe *a* du 2<sup>e</sup> alinéa de l'article 1029.8.61.18 L.I., n'est pas réduite par le revenu familial).

224. Sous-paragraphe *i* de chacun des paragraphes *a* et *b* de l'article 752.0.7.4 L.I.

225. Art. 752.0.14 L.I.

226. Sous-paragraphes ii et iii, respectivement, de chacun des paragraphes *a* et *b* de l'article 752.0.7.4 L.I.

227. Art. 752.0.11 L.I. Il faut préciser que le crédit n'est accordé que sur l'excédent des frais médicaux qui dépassent 3 % du revenu net du particulier et, le cas échéant, de son conjoint. À cet égard, la fiscalité fédérale est plus généreuse (art. 118.2 L.I.R.). D'abord, le calcul de la réduction des frais médicaux ne tient compte que du revenu du conjoint qui se prévaut du crédit. Ensuite, cette réduction (égale à 3 % du revenu net du particulier) ne peut dépasser un montant plafond qui était, pour 2012, de 2 190 \$ (Canada, Agence du Revenu, *T1 Générale 2012 – Déclaration de revenus et de prestations*, Annexe I, ligne 330).

228. Art. 752.0.18.10 L.I. Ce crédit d'impôt reportable ne peut être déduit que par le particulier qui poursuit des études. Toutefois, l'article 752.0.18.13.1 L.I. permet le transfert de la partie inutilisée de ce crédit à l'un des parents ou des grands-parents de l'étudiant.

229. Art. 752.0.10.6 L.I.

230. Art. 752.0.18.3 L.I. Au fédéral, ces cotisations sont déduites dans le calcul du revenu d'emploi (al. 8(1)(i) L.I.R.).

231. Au Québec, la valeur du maximum de ces cotisations est maintenant incluse dans le calcul du montant permettant de calculer le crédit d'impôt personnel de base.

C'est pour des raisons d'équité fiscale que tous ces montants, qui étaient auparavant déduits dans le calcul du revenu ou du revenu imposable, ont été transformés, au fil du temps, en crédits d'impôt non remboursables. C'est qu'une déduction profite davantage aux contribuables à revenu élevé. En effet, en réduisant le revenu imposable, elle diminue la partie de celui-ci qui est imposé au taux marginal le plus élevé. Ainsi, la diminution totale de l'impôt (fédéral-qubécois) qu'entraînera une déduction de 1 000 \$ ne sera que de 285,30 \$ pour les contribuables à faible revenu, alors qu'elle atteindra 499,70 \$ pour ceux dont le revenu est imposé au taux marginal le plus élevé (presque le double). Si on la remplace par un crédit d'impôt calculé sur ce même 1 000 \$, celui-ci aura un impact identique sur l'impôt de ces deux catégories de contribuables, le réduisant au total de 325,30 \$<sup>232</sup>.

Les montants forfaitaires qui composent l'assiette de plusieurs de ces crédits d'impôt, de même que les frais, les dépenses ou encore les contributions ou cotisations qui servent de base au calcul des autres, sont transformés en crédits d'impôt en leur appliquant généralement un taux de 20 %, soit celui du second palier d'imposition<sup>233</sup>. Par exemple, le crédit d'impôt personnel de base est, en 2013, calculé à partir d'un montant forfaitaire de 11 195 \$<sup>234</sup>. En appliquant à cette somme le taux de transformation de 20 %, on obtient un montant de crédit de 2 239 \$ qui est déductible de l'impôt autrement à payer<sup>235</sup>. Les montants forfaitaires qui entrent dans le calcul des différents crédits d'impôt non remboursables font l'objet d'une indexation

232. Le taux de transformation combiné de la plupart des crédits d'impôt est de 32,53 %, soit 15 % au fédéral (12,53 % en tenant compte de l'abattement) et 20 % au Québec. Pour plus de détails voir *infra*, note 233.

233. Paragraphe *c* de l'article 750.1 L.I. Toutefois, dans le cas du crédit d'impôt pour dons, le taux de transformation applicable à la partie du total des dons admissibles d'un particulier qui excède 200 \$ est le taux du 3<sup>e</sup> palier d'imposition, à savoir 24 % (sous-paragraphe *ii* du paragraphe *d* du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 752.0.10.6 L.I. et Québec, Budget 2013-2014, *Plan Budgétaire*, *supra*, note 205, p. H-13). Au fédéral, le taux de transformation des crédits d'impôt non remboursables correspond au taux d'imposition le moins élevé, à savoir 15 % (définition de « taux de base pour l'année » prévue au paragraphe 248(1) L.I.R. et partie du paragraphe 118(1) de cette loi qui précède l'alinéa *a*), sauf à l'égard de la partie du total des dons admissibles qui dépasse 200 \$, auquel cas, le taux de transformation est de 29 %, soit le taux d'imposition fédéral le plus élevé (élément C de la formule prévue au paragraphe 118.1(3) L.I.R.).

234. *Paramètres du régime d'imposition des particuliers pour l'année d'imposition 2013*, *supra*, note 183, p. 11.

235. Il faut savoir que l'utilisation du taux d'imposition du second palier avantage les contribuables à revenu modeste. Ainsi, le montant de 11 195 \$, sur lequel est calculé le crédit d'impôt personnel de base, permet d'annuler l'impôt à payer sur les premiers 13 993,75 \$ de revenu (soit 11 195 \$ x 20/16), puisqu'un tel montant qui est imposé à 16 % représente 2 239 \$ d'impôt (16 % x 13 993,75 \$).

annuelle calculée de la même manière et en vertu de la même disposition que les tranches de revenu des paliers d'imposition<sup>236</sup>.

Le montant total des crédits d'impôt non remboursables auxquels le particulier a droit est ensuite appliqué à son impôt autrement à payer déterminé au point 7.1.1. Le résultat de ce calcul permet d'établir l'impôt québécois à payer du contribuable. Étant donné la nature non remboursable de ces crédits d'impôt, ce résultat ne peut être inférieur à zéro. Toutefois, la portion inutilisée de ces crédits peut être transférée au conjoint du contribuable<sup>237</sup>. De même, un étudiant peut transférer, à son père ou à sa mère, la portion inutilisée d'une partie de son crédit d'impôt personnel de base<sup>238</sup>.

### 7.1.3 *L'impôt minimum de remplacement*

Pour la plupart des contribuables, l'impôt à payer qui est déterminé conformément au point 7.1.2 (appelé dans le présent point « impôt à payer par ailleurs ») constitue le montant de leur obligation fiscale en vertu de la *Loi sur les impôts*. Mais, pour certains autres, généralement plus fortunés, il faut encore tenir compte de l'impôt minimum de remplacement. Et ce sera cet impôt minimum qui constituera leur obligation fiscale s'il est supérieur au montant de leur impôt à payer par ailleurs.

L'impôt minimum de remplacement, qui s'applique depuis l'année d'imposition 1986, a pour but « de s'assurer que tous les contribuables paient leur juste part d'impôt et qu'il soit presque impossible de réduire à néant l'impôt à payer par l'acquisition d'abris fiscaux »<sup>239</sup>.

236. Art. 750.2 et 750.3 L.I. Pour plus de détails, voir *supra*, 3<sup>e</sup> paragraphe du point 7.1.1.

237. Art. 776.41.5 L.I.

238. Art. 776.41.14 L.I. Depuis l'année d'imposition 2008, le crédit d'impôt personnel de base est calculé à partir d'un montant forfaitaire unique. Mais, pour les années d'imposition 2005 à 2007, la somme servant de base à ce calcul était composée de deux montants distincts, le montant de besoins essentiels reconnus et un montant complémentaire couvrant les cotisations au régime d'assurance-emploi, au R.Q.A.P. et au R.R.Q. (Québec, Ministère des Finances, Budget 2007-2008, *Renseignements additionnels sur les mesures du Budget*, 24 mai 2007, section A, p. A-6). La portion du crédit d'impôt personnel de base dont la partie inutilisée est reportable par un étudiant est celle qui correspond à l'ancien montant de besoins essentiels reconnus – qui est tout à fait indifférencié à l'intérieur du montant forfaitaire actuel – lequel a continué d'être indexé (conformément aux art. 750.2 et 750.3 L.I.), pour l'application de cette disposition de transfert de crédit, et ce, à partir de sa valeur pour l'année d'imposition 2007 qui était de 6 650 \$ (par. agraphe *g* du 4<sup>e</sup> alinéa de cet art. 750.2). Pour 2013, sa valeur est de 7 380 \$ (*Paramètres du régime d'imposition des particuliers pour l'année d'imposition 2013*, *supra*, note 183, p. 11).

239. *Les principes de l'imposition au Canada*, *supra*, note 14, p. 374.

Sans entrer dans les détails, mentionnons simplement qu'il est calculé sur un revenu imposable modifié au taux marginal le moins élevé, à savoir 16 %<sup>240</sup>. Ce revenu imposable modifié correspond au revenu imposable déterminé par ailleurs auquel sont apportés toutes sortes d'ajustements visant soit à réduire ou à annuler certaines dépenses ou déductions, soit à augmenter la partie imposable de certains montants entrant dans le calcul du revenu. À titre d'exemple, le montant imposable des gains en capital est, pour l'application de ce calcul, majoré de 50 %<sup>241</sup>. Après avoir appliqué le taux de 16 % au revenu imposable modifié, on retranche du résultat obtenu la déduction d'impôt minimum de base, laquelle regroupe un nombre restreint de crédits d'impôt non remboursables, principalement ceux qui sont accordés pour tenir compte de la situation familiale du contribuable<sup>242</sup>.

Mentionnons en terminant que la différence entre l'impôt minimum de remplacement auquel est assujéti un contribuable et l'impôt qu'il aurait eu autrement à payer est, à certaines conditions, déductible de l'impôt ordinaire qu'il doit payer pour chacune des sept années d'imposition subséquentes<sup>243</sup>.

## 7.2 Calcul de l'impôt à payer d'une société

L'impôt payable par une société n'est pas établi à partir d'une échelle progressive, comme c'est le cas de l'impôt des particuliers. Il est plutôt calculé en appliquant un taux d'impôt de base de 11,9 %<sup>244</sup> sur le revenu imposable de la société.

Toutefois, une société privée sous contrôle canadien<sup>245</sup> peut de son revenu provenant d'une entreprise admissible, jusqu'à concurrence d'un plafond des affaires de 500 000 \$<sup>246</sup>, de la D.P.E. au taux de 3,9 %<sup>247</sup>. Ainsi, le revenu auquel cette déduction est applicable n'est imposé qu'à un taux de 8 %<sup>248</sup>.

---

240. Sous-paragraphe iv du paragraphe a et paragraphe b du 2<sup>e</sup> alinéa de l'article 776.46 L.I.

241. L'article 776.56 L.I. prévoit que le gain en capital imposable correspond, pour le calcul de l'impôt minimum de remplacement, aux trois quarts, et non à la moitié, des gains en capital du contribuable.

242. *Les principes de l'imposition au Canada, supra*, note 14, p. 375.

243. Art. 752.12 L.I.

244. Paragraphe b de l'article 771.0.2.3.1 L.I.

245. Pour la définition de cette expression, voir *supra*, note 121.

246. Art. 771.2.1.2 L.I.

247. Sous-paragraphe d.2 du paragraphe 1 de l'article 771 et paragraphe b de l'article 771.0.2.4 L.I.

248. 11,9 % (taux général) – 3,9 % (D.P.E.).

Le tableau suivant reproduit le taux d'imposition québécois et fédéral qui est applicable aux sociétés selon le type de revenus dont il s'agit<sup>249</sup> :

<b>Taux d'imposition pour 2012</b>	<b>Taux général applicable au revenu provenant d'une entreprise admissible</b>	<b>Taux applicable au revenu admissible à la D.P.E. (jusqu'à concurrence du plafond des affaires)</b>
Taux fédéral	15 % <sup>250</sup>	11 %
Taux québécois	11,9 %	8 %
Taux combiné	26,9 %	19 %

Pour éviter la double imposition d'un revenu gagné dans un pays étranger, soit l'imposition dans ce pays et au Québec, le paragraphe *b* de l'article 772.6 de la *Loi sur les impôts* permet à une société de déduire, dans le calcul de son impôt à payer, un crédit non remboursable pour impôt étranger<sup>251</sup>.

## **8. PAIEMENT DE L'IMPÔT ET CRÉDITS D'IMPÔT REMBOURSABLES**

### **8.1 Déductions à la source et versements d'acomptes provisionnels**

Pour assurer au gouvernement un financement continu et pour aider les contribuables à s'acquitter plus facilement de leurs obliga-

249. Taux d'imposition d'une société en date du 11 décembre 2012. Voir également les liens suivants :

<<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/fq/txrts-fra.html>>

<<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/crprtns/rts-fra.html>>

<[http://www.revenuquebec.ca/fr/citoyen/impots/rens\\_comp/taux.aspx](http://www.revenuquebec.ca/fr/citoyen/impots/rens_comp/taux.aspx)>

<[http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/impot/societes/taux\\_imposition.aspx](http://www.revenuquebec.ca/fr/entreprise/impot/societes/taux_imposition.aspx)>.

250. Après l'abattement d'impôt fédéral et la déduction d'impôt générale de 13 % sur le revenu imposable à taux complet de la société pour les jours de son année d'imposition écoulés en 2012 (art. 123.4 L.I.R.). Une société ne peut réclamer à la fois la D.P.E. et la réduction générale de 13 % à l'égard de la partie de son revenu admissible à cette déduction. Pour cette partie de son revenu, la société ne peut réclamer que la D.P.E.

251. Pour plus de détails, voir Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 772-1/R2, « Crédit pour impôt étranger d'une société » (30 mars 2007). Par ailleurs, même si le point 7.1.2 n'y fait pas allusion, il est à noter qu'un particulier peut également se prévaloir d'un crédit pour impôt étranger, calculé conformément au paragraphe *a* de l'article 772.6 L.I.

tions fiscales, différents mécanismes ont été instaurés pour que l'impôt soit versé à intervalles réguliers tout au long de l'année. Ces mécanismes, que nous n'aurons pas le temps d'approfondir ici, sont de deux ordres : les retenues à la source<sup>252</sup> et les versements d'acomptes provisionnels<sup>253</sup>. Ils s'appliquent, tant aux particuliers qu'aux sociétés. Ils font en sorte qu'au moment de produire leur déclaration fiscale pour une année d'imposition, les contribuables aient déjà payé la quasi-totalité de leur obligation fiscale, voire un peu plus.

## 8.2 Le concept de crédit d'impôt remboursable

Les crédits d'impôt remboursables sont abondamment employés par le législateur québécois et comptent, sans l'ombre d'un doute, parmi les particularités québécoises les plus importantes de notre législation fiscale. Ces crédits, qui, à proprement parler – du point de vue de la structure de la loi –, n'entrent pas dans le calcul de l'impôt, constituent des montants d'impôt réputés payés. Ainsi, la partie de leur valeur totale qui excède le montant total d'impôt à payer du contribuable lui est remboursée.

Les règles concernant les crédits d'impôt remboursables de la *Loi sur les impôts* sont regroupées dans les différentes sections du chapitre III.I du titre III du livre IX de la partie I L.I. (art. 1029.6.0.0.1 à 1029.9.4). Ces crédits constituent en pratique de l'aide fiscale accordée à des particuliers ou à des entreprises.

### 8.2.1 Les crédits d'impôt remboursables destinés aux particuliers

Ces crédits d'impôt ont pour but de soutenir financièrement des particuliers dont la situation familiale ou personnelle entraîne des coûts additionnels. Ce sont principalement le crédit pour maintien à domicile d'une personne âgée<sup>254</sup>, les différents crédits relatifs aux

---

252. Les règles concernant les retenues à la source sont prévues au chapitre I du titre III du livre IX de la partie I L.I. (art. 1015 à 1019.7). Le 2<sup>e</sup> alinéa de l'article 1015 L.I. indique les montants assujettis à une retenue à la source. Parmi eux, soulignons, au paragraphe *a*, les traitements, salaires ou autres rémunérations.

253. Les dispositions relatives aux versements d'acomptes provisionnels sont prévues au chapitre III du titre III du livre IX de la partie I L.I. (art. 1025 à 1027.5). À cette fin, la section I de ce chapitre III (art. 1025 à 1026.3 L.I.) prévoit les règles applicables aux particuliers et la section II (art. 1027 à 1027.0.3 L.I.), celles applicables aux sociétés.

254. Section II.II.1 (art. 1029.8.61.1 à 1029.8.61.7.1 L.I.). Il est à noter que, dans le présent point et le suivant, les notes en bas de pages ne réfèrent qu'au numéro de section du chapitre III.1 du titre III du livre IX de la partie I L.I.

aidants naturels<sup>255</sup>, les crédits pour frais d'adoption et pour le traitement de l'infertilité<sup>256</sup>, le crédit relatif aux frais médicaux<sup>257</sup> et le crédit pour les athlètes de haut niveau<sup>258</sup>.

Il y a également le crédit pour frais de garde d'enfants qui s'adresse à ceux qui ne bénéficient pas du réseau de garderies subventionnées (les garderies à 7 \$)<sup>259</sup>. Le taux de ce crédit a la particularité d'être inversement proportionnel au revenu familial du contribuable<sup>260</sup>. Ainsi, plus ce revenu est bas et plus est élevée la proportion de l'aide fiscale accordée par rapport aux frais engagés pour faire garder les enfants. Pour 2013, ce taux passe de 75 %, lorsque le revenu familial est de 33 740 \$ ou moins à 26 % – soit 0,25 % de plus que le taux marginal d'imposition le plus élevé –, lorsque ce revenu est égal ou supérieur à 150 355 \$<sup>261</sup>.

Il y a enfin les crédits visant à accroître l'incitation au travail, qui sont des paiements de transfert accordés aux travailleurs à revenus modestes<sup>262</sup>. Deux autres paiements de transfert, le paiement de soutien aux enfants<sup>263</sup> et le crédit pour la solidarité<sup>264</sup> sont prévus à ce chapitre III.1. Toutefois, il s'agit du calcul de montants versés mensuellement ou trimestriellement qui n'ont rien à voir avec le paiement de l'impôt. Ils sont sur un circuit tout à fait parallèle et ne font donc pas l'objet d'une conciliation de fin d'année avec le montant d'impôt à payer du contribuable.

255. Sections II.11.3 à II.11.7 (art. 1029.8.61.61 à 1029.8.61.96 L.I.).

256. Sections II.12 et II.12.1, respectivement (art. 1029.8.62 à 1029.8.66.5 L.I.).

257. Section II.18 (art. 1029.8.117 et 1029.8.118 L.I.). Il faut souligner que ce crédit d'impôt vient compléter le crédit d'impôt non remboursable pour frais médicaux, en accordant une aide additionnelle à ce titre – aide non limitée au montant d'impôt à payer – à des contribuables à revenu modeste.

258. Section II.19 (art. 1029.8.119 à 1029.8.121 L.I.).

259. Section II.13 (art. 1029.8.67 à 1029.8.81 L.I.).

260. Pour l'application de ce crédit, le revenu familial d'un contribuable représente le total de son revenu (le revenu net déterminé conformément à l'article 28 L.I.) et de celui de son conjoint (art. 1029.8.67 L.I.).

261. Art. 1029.8.80 L.I. et *Paramètres du régime d'imposition des particuliers pour l'année d'imposition 2013, supra*, note 183, p. 14. Il est à noter que les tranches de revenus mentionnées à cet article 1029.8.80 sont indexées annuellement au coût de la vie en vertu de l'article 1029.6.0.6 et du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 1029.6.0.7 L.I. Le procédé d'indexation prescrit par ces dispositions est le même que celui qui est décrit au 3<sup>e</sup> paragraphe du point 7.1.1.

262. Section II.17.1 (art. 1029.8.116.1 à 1029.8.116.11 L.I.). Comme leur nom l'indique, ces crédits d'impôt visent à rendre le marché du travail plus attrayant pour ces contribuables en leur assurant un complément de revenu.

263. Section II.11.2 (art. 1029.8.61.8 à 1029.8.61.60 L.I.).

264. Section II.17.2 (art. 1029.8.116.12 à 1029.8.116.35 L.I.).

### 8.2.2 *Les crédits d'impôt remboursables destinés aux entreprises*

Les crédits d'impôt remboursables destinés aux entreprises sont très nombreux et visent plusieurs secteurs d'activités. Selon ce que prévoit chacune des sections qui les gouvernent, ils peuvent être accordés, soit seulement à des sociétés, soit à des sociétés ou à des particuliers. Certains d'entre eux permettent que l'entreprise qui fait l'objet du crédit d'impôt soit exploitée par l'entremise d'une société de personnes.

Ces crédits d'impôt peuvent être calculés, selon les règles qui s'y appliquent, soit sur un salaire, soit sur d'autres frais ou dépenses, soit sur la variation de la masse salariale. Ces différentes dépenses sont généralement réduites de tout montant d'aide gouvernementale ou non gouvernementale et de tout bénéfice ou avantage qui sont versés ou accordés à leur égard, et ce, afin que les crédits d'impôt soient calculés sur la base de montants qui ont réellement été déboursés par le contribuable.

Il arrive que la totalité ou une partie de l'aide fiscale allouée sous forme d'un crédit d'impôt destiné aux entreprises doive être récupérée dans une année d'imposition subséquente. Il en est ainsi lorsqu'une attestation, un certificat ou un autre document qui est nécessaire à l'obtention du crédit d'impôt est modifié ou révoqué par le ministre ou l'organisme qui a le pouvoir de le délivrer<sup>265</sup>, ou encore lorsqu'il y a remboursement d'une dépense sur la base de laquelle le crédit a été calculé, ou réception tardive d'une aide, d'un bénéfice ou d'un avantage qui aurait dû avoir pour effet de le réduire. Dans tous ces cas, la législation fiscale prévoit un impôt spécial, généralement propre au crédit d'impôt touché, qui permet de récupérer la totalité ou une partie du montant de crédit que, de ce fait, le contribuable ne peut plus conserver. Il existe une partie distincte de la *Loi sur les impôts* pour chaque impôt spécial de ce genre<sup>266</sup>.

265. La *Loi concernant les paramètres sectoriels de certaines mesures fiscales* qui a été sanctionnée le 5 mars 2012 encadre la délivrance, la modification et la révocation, par les ministres et organismes concernés, des différents documents qui sont nécessaires à la plupart des crédits d'impôt remboursables destinés aux entreprises. La quasi-totalité des normes de délivrance que prévoit cette loi ont effet depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 (L.Q. 2012, c. 1, art. 86).

266. Les impôts spéciaux en question sont prévus aux parties III.0.1 à III.1.7 et III.7.1 à III.10.10 L.I. Voir aussi la partie VI.3.1 qui prévoit un impôt spécial subsidiaire en cas de révocation ou de modification d'un document. Cette partie permet également de récupérer d'autres formes d'aide que les seuls crédits d'impôt remboursables, par exemple un congé fiscal prenant la forme d'une déduction dans le calcul du revenu imposable.

Mentionnons enfin que les montants de crédits d'impôt destinés aux entreprises doivent être inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année d'imposition dans laquelle ils ont été reçus – il s'agit d'une année d'imposition postérieure à celle pour laquelle le crédit d'impôt a été accordé, généralement celle qui la suit immédiatement<sup>267</sup>.

Plusieurs crédits d'impôt peuvent être regroupés par secteurs d'activités. Pour ceux-ci, nous nous contenterons d'énumérer ici ces secteurs en indiquant entre parenthèses, pour chacun d'entre eux, le crédit d'impôt qui nous semble le plus important. Ainsi, le législateur québécois accorde-t-il des crédits d'impôt remboursables dans le domaine de la recherche scientifique et du développement expérimental (le crédit – sur le salaire – pour la recherche scientifique et le développement expérimental<sup>268</sup>), dans celui de la culture (le crédit pour les productions cinématographiques québécoises<sup>269</sup>), dans celui du multimédia, du commerce électronique et de la nouvelle économie (le crédit favorisant le développement de la nouvelle économie<sup>270</sup>) et pour des activités exercées dans la Zone de commerce international de Montréal à Mirabel (crédit pour les salaires dans le cadre de la création de la Zone de commerce international à Mirabel<sup>271</sup>). Enfin, un grand nombre d'autres crédits d'impôt ne peuvent être regroupés

267. Ces montants d'aide doivent être inclus dans le calcul du revenu d'entreprise du contribuable en vertu du paragraphe *w* de l'article 87 L.I. Jusqu'à tout récemment, certains crédits d'impôt destinés aux entreprises n'étaient pas imposables. Il s'agit des crédits d'impôt du domaine de la recherche scientifique et du développement expérimental (*infra*, note 268), le crédit pour stage en milieu de travail (section II.5.1), le crédit pour le design (*infra*, note 274) et le crédit pour la construction ou la transformation de navires (*infra*, note 275). En effet, l'article 1029.8.21.2 L.I., pour les crédits relatifs à la recherche scientifique et au développement expérimental, et, pour les autres, les articles 1029.8.33.9, 1029.8.36.28 et 1029.8.36.59 L.I., respectivement, prévoient qu'ils ne sont pas réputés constituer des montants d'aide. Dans son discours sur le budget du 20 novembre 2012, le ministre des Finances et de l'Économie a annoncé que ces présomptions seraient abrogées, de sorte que le montant d'un tel crédit soit également à inclure dans le calcul du revenu d'entreprise. Cette modification s'applique à l'égard d'un tel montant de crédit reçu après le 20 novembre 2012 (jour du discours sur le budget), à l'égard d'une dépense engagée dans une année d'imposition ayant commencé après cette date (Québec, Budget 2013-2014, *Plan Budgétaire*, *supra*, note 205, p. H-52 et H-53).

268. Section II (art. 1029.6.1 à 1029.8.0.0.2 L.I.). Les autres crédits de ce secteur, de même que certaines dispositions communes à l'ensemble de ces crédits, sont prévus aux sections II.1 à II.4.

269. Section II.6 (art. 1029.8.34 à 1029.8.36 L.I.). Les autres crédits de ce secteur sont prévus aux sections II.6.0.0.1 à 11.6.0.0.5.

270. Section II.6.0.3 (art. 1029.8.36.0.17 à 1029.8.36.0.36.1 L.I.). Les autres crédits de ce secteur sont prévus aux sections II.6.0.1.2 à 11.6.0.1.7.

271. Section II.6.0.4 (art. 1029.8.36.0.38 à 1029.8.36.0.53 L.I.). Les autres crédits de ce secteur sont prévus aux sections II.6.0.5 à 11.6.0.7.

en catégorie. Parmi ceux-ci, mentionnons le crédit pour la création d'emplois dans les régions ressources, dans la vallée de l'aluminium et en Gaspésie et dans certaines régions maritimes du Québec<sup>272</sup>, le crédit pour la production d'éthanol cellulosique au Québec<sup>273</sup>, le crédit pour le design<sup>274</sup>, le crédit pour la construction ou la transformation de navires<sup>275</sup>, le crédit pour l'investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation<sup>276</sup>, le crédit pour les centres financiers internationaux<sup>277</sup> et le crédit relatif à des ressources minières, pétrolières, gazières ou autres<sup>278</sup>.

### 8.3 Paiement ou remboursement de l'impôt

Dans sa déclaration fiscale qu'il doit produire pour une année d'imposition<sup>279</sup>, le contribuable fait donc la conciliation entre, d'une part, son impôt à payer pour l'année, tel qu'établi dans cette déclaration, et, d'autre part, le total des sommes qui, à ce titre, ont déjà été retenues (retenues à la source) ou versées (versements d'acomptes provisionnels) et des crédits d'impôt remboursables (montants d'impôt réputés payés) dont il peut se prévaloir. Le résultat obtenu constitue la conclusion du processus permettant d'établir et de payer l'impôt. Si ce résultat est positif, le contribuable aura un solde d'impôt à payer<sup>280</sup>, s'il est négatif, il aura droit à un remboursement<sup>281</sup>.

## 9. INTERPRÉTATION ET ÉVITEMENT FISCAL

### 9.1 Interprétation des lois fiscales

Les tribunaux ont longtemps interprété littéralement et strictement les lois fiscales. Ainsi, toute ambiguïté des dispositions d'imposition était tranchée en faveur du contribuable. Lorsque ce dernier souhaitait bénéficier d'une déduction ou d'une exemption fiscale, la règle de l'interprétation stricte exigeait que le contribuable

---

272. Section II.6.6.6.1 (art. 1029.8.36.72.82.1 à 1029.8.36.72.82.12 L.I.).

273. Section II.6.0.9 (art. 1029.8.36.0.103 à 1029.8.36.0.106 L.I.).

274. Section II.6.2 (art. 1029.8.36.4 à 1029.8.36.28 L.I.).

275. Section II.6.5 (art. 1029.8.36.54 à 1029.8.36.59 L.I.).

276. Section II.6.14.2 (art. 1029.8.36.166.40 à 1029.8.36.166.60 L.I.).

277. Section II.6.14.3 (art. 1029.8.36.166.61 à 1029.8.36.166.64 L.I.).

278. Section II.6.15 (art. 1029.8.36.167 à 1029.8.36.178 L.I.).

279. Art. 1000 L.I.

280. Pour les particuliers, art. 1026.0.1 L.I., pour les sociétés, paragraphe *b* du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 1027 L.I.

281. Art. 1051 L.I.

démontre qu'il remplissait manifestement les conditions imposées par la loi et tout doute favorisait le gouvernement<sup>282</sup>.

En 1984, la Cour suprême du Canada rompt avec cette tradition et elle refuse d'appliquer cette règle dans l'affaire *Stuart Investments*<sup>283</sup>. Elle conclut plutôt que les lois fiscales, comme les autres lois, doivent être interprétées selon la méthode moderne proposée par l'auteur Elmer Driedger dans son traité « Construction of Statutes ». Les dispositions d'une loi doivent donc être lues dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, son objet et l'intention du législateur. Si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il est assujéti à l'impôt<sup>284</sup>.

Cette recherche de l'intention du législateur, aussi appelée « approche téléologique », ne permet plus de réduire les principes d'interprétation à des présomptions en faveur ou au détriment du contribuable ou encore à des catégories bien circonscrites requérant une interprétation libérale, stricte ou littérale<sup>285</sup>. Cependant, lorsqu'il reste un doute raisonnable après l'application des règles ordinaires d'interprétation, la présomption résiduelle en faveur du contribuable demeure<sup>286</sup>.

Comme la Cour suprême le précise à quelques reprises, la *Loi de l'impôt sur le revenu* demeure un instrument dominé par les dispositions explicites prescrivant des conséquences particulières lorsque certaines conditions sont remplies. Lorsqu'il est précis et non équivoque, le texte d'une loi joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation et les contribuables ont le droit de s'en remettre au sens clair des dispositions fiscales pour organiser leurs affaires<sup>287</sup>.

282. *Stuart Investments Ltd. c. R.*, *supra*, note 37, p. 576 et 577. Voir aussi : *Corporation Notre-Dame de Bon Secours c. Communauté urbaine de Québec*, [1994] 3 R.C.S. 3, aux pages 14 et 15 de la version pdf en ligne : <<http://csc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/fr/item/1169/index.do?r=AAAAAQaeQ29tbXVvYXV0w6kgdXJiYWluZSBkZSBRdcOpYmVjAAAAAAAE>>.

283. *Stuart Investments Ltd. c. R.*, *supra*, note 37, p. 576 à 578. Voir également le paragraphe 14 de l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54. En ligne : <<http://csc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/fr/item/2288/index.do?r=AAAAQAUSHlwb3Row6hxdWVzIFRydXN0Y28AAAAAAQ>>.

284. *Stuart Investments Ltd. c. R.*, *supra*, note 37, p. 578.

285. *Corporation Notre-Dame de Bon Secours c. Communauté urbaine de Québec*, *supra*, note 282, p. 17-18 de la version pdf en ligne.

286. *Ibid.*, p. 19-20 de la version pdf en ligne.

287. *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, *supra*, note 283, par. 11 et 13 ; *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, par. 21. En ligne : <<http://csc.lexum.org/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/fr/item/2292/index.do?r=AAAAQALUGxhY2VyIERvbWUAAAAAAQ>>.

## 9.2 Règle générale antiévitement et mesures fiscales contre les planifications abusives

Dans l'arrêt *Stuart Investments*, la Cour suprême écarte aussi le critère de l'objet commercial, qui aurait limité la réduction d'impôt réclamée par la société aux opérations ayant un objet commercial véritable. Elle estime que cela irait à l'encontre de l'intention apparente du législateur qui, dans les lois fiscales modernes, vise à prélever des revenus tant pour faire face aux dépenses gouvernementales que pour réaliser certains objectifs déterminés de politique économique<sup>288</sup>.

En réaction à cette position prise par la Cour suprême, le législateur édicte la règle générale antiévitement (« R.G.A.É. ») en 1988<sup>289</sup>. L'introduction de cette règle vise à accorder aux autorités fiscales un outil leur permettant de supprimer un avantage fiscal qui, en son absence, résulterait directement ou indirectement d'une opération ou d'une série d'opérations d'évitement<sup>290</sup>.

Le législateur québécois a également prévu des mesures punitives liées à la R.G.A.É. Ce sont les pénalités relatives aux planifications fiscales abusives (« P.F.A. »).

Ainsi, en matière d'impôt, l'application de la R.G.A.É. peut entraîner pour le contribuable une pénalité de 25 % du montant de l'avantage fiscal annulé<sup>291</sup>. Ce régime de pénalités vise tant le contribuable qui participe à une P.F.A. que la personne qui en fait la promotion. Ainsi, la personne qui agit comme promoteur d'une P.F.A. encourt une pénalité de 12,5 % des sommes qu'elle a reçues, ou est en droit de recevoir, relativement à cette P.F.A.<sup>292</sup>. Ces pénalités ne s'appliquent pas lorsque l'opération ou la série d'opérations a été divulguée au ministre du Revenu en respectant les règles prévues à la *Loi sur les impôts*.

288. *Stuart Investments Ltd. c. R.*, *supra*, note 37, p. 575 et 576.

289. *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, *supra*, note 283, par. 14 (pour la règle fédérale anti-évitement). La R.G.A.É. québécoise, prévue à l'article 1079.10 L.I., a été introduite par le chapitre 59 des Lois du Québec de 1990 (art. 351). Elle s'applique à l'égard d'une opération conclue après le 12 septembre 1988.

290. Art. 1079.10 L.I.

291. Art. 1079.13.1 L.I. Cet article a été ajouté en 2010. Il s'applique à une opération réalisée après le 14 octobre 2009 : L.Q. 2010, c. 25, art. 193.

292. Art. 1079.13.2 L.I. Cet article a été ajouté en 2010. Il s'applique à une opération réalisée après le 14 octobre 2009 : L.Q. 2010, c. 25, art. 193.

## CONCLUSION

L'espace imparti pour ce texte ne nous permet pas de couvrir tous les aspects de l'impôt. Par exemple, certains concepts très importants, certaines règles fondamentales ont dû être passés sous silence. Ainsi, n'avons-nous pas traité des notions de lien de dépendance et de personnes liées, du concept de sociétés associées, de celui de juste valeur marchande, des dispositions de roulement de bien à une société, de même que des règles permettant de prendre en compte le revenu gagné par l'entremise d'une société de personnes. Nous souhaitons tout de même avoir réussi, dans ces quelques dizaines de pages, à vous brosser un portrait d'ensemble des principales règles québécoises en matière d'impôt sur le revenu, et, qui sait, peut-être à vous rendre la Loi un peu plus familière, voire intéressante.