

DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITRICE : *****
SERVICE DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX ENTREPRISES

DATE : LE 22 SEPTEMBRE 2006

OBJET : DÉDUCTION POUR UN MÉDECIN DES PÉNALITÉS VERSÉES À LA
RAMQ
N/📁 : 06-0101029

La présente donne suite à la note que vous adressiez le ***** à ***** dans laquelle vous souhaitiez connaître l'application de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI », au regard de certains montants payés par des médecins à la Régie de l'assurance maladie du Québec, ci-après désignée « RAMQ », dans deux contextes.

Nous tenons à vous exprimer nos regrets pour le retard subi dans l'analyse de votre demande. Bien qu'exceptionnels, de tels retards sont parfois inévitables et nous requérons, dans les circonstances, votre compréhension.

1.- a) Description de la première situation :

Le ***** , la RAMQ transmettait un avis de pénalité à un médecin au motif qu'il n'avait pas participé aux activités médicales particulières pour un nombre d'heures minimal de 132 heures pour les trimestres de septembre à novembre ***** et de mars à mai ***** , et lui réclamait un montant de ***** \$ et un montant de ***** \$, correspondant à une réduction de 30 % de la rémunération qu'elle lui avait versée pour chacun de ces trimestres.

Le médecin a payé ces deux montants au cours de son année d'imposition ***** et il les a déduits dans le calcul de son revenu d'entreprise pour cette année.

b) Question posée au regard de la première situation soumise :

Vous estimez que dans le cas soumis, les pénalités sont déductibles, car ayant été imposées avant le 22 mars 2004 et ayant été versées dans le but de gagner un revenu

d'entreprise. De plus, selon vous, si les pénalités avaient été imposées après le 22 mars 2004, elles n'auraient pas été déductibles parce qu'imposées en vertu d'un contrat public. Vous nous demandez de commenter votre interprétation.

c) Notre interprétation :

En 1999, la Cour suprême du Canada rendait un jugement très important sur la question de la déductibilité des redevances, amendes et pénalités dans l'affaire *65302 British Columbia Limited v. R.*¹. Une société productrice d'œufs avait excédé son quota pour les années 1984 à 1988 et s'était vue imposer une taxe sur dépassement de quota d'environ 270 000 \$. Elle a déduit cette taxe dans le calcul de son revenu d'entreprise pour l'année d'imposition 1988 en vertu du paragraphe 9(1) et de l'alinéa 18(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (L.R.C. (1985), c. 1, 5^e suppl.), ci-après désignée « LIR ».

La Cour suprême a décidé que la société pouvait déduire cette taxe en vertu du paragraphe 9(1) et de l'alinéa 18(1)(a) de la LIR, puisque cette loi n'interdit pas la déduction d'une telle dépense qui avait par ailleurs été encourue pour gagner du revenu d'entreprise² et qui constituait une dépense courante (et non une dépense en capital). Les principes suivants peuvent être dégagés du jugement rendu par les juges majoritaires :

- La caractérisation d'une dépense comme « amende ou pénalité » n'a pas d'importance puisque le régime fiscal ne fait pas de distinction entre les redevances, les amendes et les pénalités. Ce qui importe, c'est de déterminer si la dépense a été faite dans le but de tirer un revenu d'entreprise (paragraphe 39 du jugement). À ce niveau, la Cour a précisé qu'il serait « envisageable qu'une infraction puisse être à ce point flagrante ou répugnante que l'amende imposée par la suite ne puisse se justifier comme ayant été encourue en vue de tirer un revenu » (paragraphe 69).
- Une dépense n'a pas à être inévitable pour être déductible en vertu de l'alinéa 18(1)(a) de la LIR (paragraphe 45), même si la dépense consiste à verser une amende ou une pénalité (paragraphe 49).

¹ [1999] 3 R.C.S. 804 : <http://scc.lexum.umontreal.ca/fr/1999/1999rcs3-804/1999rcs3-804.html>

² Au paragraphe 40 de son jugement, le juge Iacobucci, s'exprimant pour la majorité, écrivait ce qui suit : « Je suis d'accord avec le juge Lamarre de la Cour canadienne de l'impôt pour reconnaître que la taxe résultait des opérations journalières de l'entreprise de l'appelante. La décision de produire au-delà des quotas était une décision commerciale prise dans le but de tirer un revenu. L'appelante a intentionnellement produit plus que ce lui permettait son quota afin de conserver son principal client, qui s'agrandissait dans la région, en attendant de pouvoir acheter des quotas supplémentaires à un prix qu'elle jugeait abordable. »

- La déduction d'amendes et de pénalités ne saurait être refusée pour des motifs d'ordre public. Lorsque le législateur a voulu interdire la déduction de certaines dépenses pour ce motif, il l'a exprimé clairement³ (paragraphe 66).
- La taxe pour dépassement de quota est une dépense courante et non une dépense en capital. Elle est établie sur une base journalière et vise à éliminer le bénéfice que le producteur a retiré de sa production excédentaire (paragraphe 71).

Dans son budget du 23 mars 2004, le ministre des Finances du Canada annonçait que la LIR serait modifiée pour interdire la déduction de toute amende ou pénalité imposée en application de la loi, que ce soit par l'État, un organisme public, un organisme de réglementation, un tribunal ou toute autre personne investie du pouvoir législatif d'imposer des amendes et des pénalités, y compris en vertu des lois d'un autre pays.

À l'occasion du Discours sur le budget du 30 mars 2004, le ministre des Finances du Québec annonçait que la législation fiscale serait modifiée pour introduire cette interdiction de déduction⁴. Dans le bulletin d'information du 30 juin 2004, le ministre des Finances précisait que « la législation fiscale sera modifiée afin de prévoir qu'une amende ou une pénalité fiscale imposée après le 22 mars 2004 pourra être déduite dans le calcul du revenu provenant d'une entreprise ou de biens lorsqu'une telle amende ou une telle pénalité avait initialement été imposée par les autorités fiscales avant le 23 mars 2004, et qu'elle rencontrait alors les conditions par ailleurs applicables pour donner droit à une déduction dans le calcul de ce revenu d'entreprise ou de biens⁵. »

Cette annonce a donné lieu à l'ajout en 2005 de l'article 421.9 à la LI, applicable aux amendes et aux pénalités imposées après le 22 mars 2004⁶ :

« 421.9. Aucun montant ne peut être déduit dans le calcul du revenu à l'égard d'une amende ou d'une pénalité, autre qu'une amende ou une pénalité prescrite, ou d'un montant d'intérêts se rapportant à cette amende ou à cette pénalité, imposé en vertu des lois d'un pays ou d'un état, d'une province, d'un territoire ou de toute autre subdivision politique d'un tel pays, par une

³ Article 421.8 (1^{er} alinéa) de la LI (non-déductibilité des dépenses engagées ou effectuées dans le but d'accomplir certains actes criminels).

⁴ Budget 2004-2005 du gouvernement du Québec, Renseignements additionnels sur les mesures du budget, Section 1, page 193 : <http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2004-2005/fr/pdf/RenseignementsAdd.pdf>

⁵ <http://www.finances.gouv.qc.ca/fr/documents/bulletin/pdf/bi2004-6.pdf>

⁶ L.Q. 2005, c. 38, a. 79.

personne ou un organisme public qui est autorisé à imposer cette amende ou pénalité. » (j'ai souligné)

L'adoption de cette nouvelle disposition législative rend maintenant essentielle la caractérisation d'une dépense à titre d'amende ou de pénalité, alors que ce n'était pas le cas au moment où la Cour suprême du Canada a été saisie de l'affaire *65302 British Columbia Limited v. R.*

Cela étant, nous avons à déterminer dans le présent dossier si les montants payés par le médecin constituent une amende ou une pénalité imposée en vertu d'une loi. Si ce n'est pas le cas, il faudra s'interroger sur la déductibilité d'une telle dépense. Par contre, si les montants payés par le médecin constituent une amende ou une pénalité, comme cette dépense a été encourue avant le 23 mars 2004, il faudra établir si elle a été faite dans le but de gagner du revenu d'entreprise.

En l'espèce, les montants sont réclamés au médecin en vertu de l'Entente particulière ayant pour objet les activités médicales particulières (« l'Entente sur les AMP »)⁷, intervenue en 2003 entre le ministère de la Santé et des Services sociaux et la Fédération des médecins omnipraticiens du Québec (« la FMOQ »).

Cette entente fut signée à la suite de l'adoption en décembre 2002 de la *Loi modifiant la Loi sur les services de santé et les services sociaux concernant les activités médicales, la répartition et l'engagement des médecins* (L.Q. 2002, c. 66)⁸. Cette loi a consacré l'abolition de la rémunération différenciée à la baisse à laquelle les jeunes médecins omnipraticiens de moins de 4 ans de pratique étaient contraints depuis 1982⁹ s'ils

⁷ http://www.ramq.gouv.qc.ca/fr/professionnels/manuels/104/007_enten_particu_entente_omni.pdf (Il s'agit de la version 2005 de cette entente. Les dispositions de l'Entente en vertu desquelles les montants étaient réclamés au médecin par la RAMQ n'ont pas changé entre 2003 et 2005.

⁸ Cette loi est souvent désignée par son no de projet de loi qui était le 142. Les dispositions qui nous intéressent de cette loi (arts. 7, 8, 17 et 22) sont entrées en vigueur le 1^{er} juillet 2003 (D. 637-2003 du 04-06-03, (2003) 135 G.O. 2, 2829).

⁹ Le projet de loi 27, qui amendait la *Loi sur l'assurance maladie* ainsi que la *Loi sur les services de santé et les services sociaux*, a été déposé à l'automne 1981 par le ministre des Affaires sociales, monsieur Pierre-Marc Johnson. Ce projet de loi introduisait des amendements permettant au gouvernement de déterminer de façon unilatérale des conditions de rémunération différentes durant les premières années d'exercice dans certains territoires.

Voir :

<http://www.fmsq.org/fmsq/publications/special/Vol2no1/page0609.pdf#search=%22d%C3%A9cret%201982%20r%C3%A9mun%C3%A9ration%20jeunes%20m%C3%A9decins%20r%C3%A9gions%20universitaires%22>

pratiquaient dans les régions universitaires¹⁰. Toutefois, le législateur a assujéti tous les médecins omnipraticiens à l'obligation de s'engager à exercer une partie de leur pratique dans des activités médicales particulières.

Les modifications législatives effectuées par la L.Q. 2002, c. 66, pertinentes au présent dossier, sont les suivantes :

- L'article 360 de la LSSS a été modifié¹¹ pour prévoir que « tout médecin omnipraticien doit s'engager à effectuer une partie de sa pratique dans des activités médicales particulières visées à l'article 361 s'il désire adhérer à une entente conclue en vertu du cinquième alinéa de l'article 19 de la *Loi sur l'assurance maladie* ».
- L'article 361 de la LSSS a été modifié pour remplacer par la suivante la liste des activités médicales particulières visées à l'article 360 de la LSSS.

Quant à l'Entente sur les AMP, elle prévoit essentiellement :

- Qu'elle est conclue dans le cadre de l'article 19 de la LAM et des articles 360 à 366 de la LSSS et en vertu du paragraphe 4.04¹² de l'Entente générale relative à l'assurance maladie et à l'assurance hospitalisation convenue entre le ministre de la Santé et des Services sociaux et la FMOQ le 1^{er} septembre 1976¹³ (voir Préambule de l'Entente sur les AMP).
- Qu'elle a pour objet de déterminer, conventionnellement, les modalités d'application des articles 360 à 366 de la LSSS, relativement à la participation du médecin aux AMP (article 1.1).

¹⁰ Ces jeunes médecins n'avaient droit qu'à 70 % de la rémunération à laquelle ils auraient normalement eu droit : voir historique de la rémunération versée aux médecins sur le site Web de la Fédération des médecins résidents du Québec : <http://www.fmrq.qc.ca/formation-medicale/info.cfm?noPageSiteInternet=78&cfgsection=lafmrq&cfgsoussection=historique>

¹¹ Article 7 de la L.Q. 2002, c. 66.

¹² Ce paragraphe se lit comme suit : « Sous réserve des dispositions de l'article 19 de la Loi, le Ministre et la Fédération peuvent, en exclusivité, conclure toute entente particulière portant sur l'un des objets de l'entente. »

¹³ http://www.ramq.gouv.qc.ca/fr/professionnels/manuels/104/004_entente_omni.pdf

-
- Que tout médecin qui exerce dans le cadre du régime d'assurance maladie¹⁴ est soumis à l'application des articles 360 à 366 (article 3.1).
 - Que cet assujettissement implique que le médecin adhère à l'entente en signant un engagement conformément à la Loi et à l'article 4 de l'entente qui énumère les AMP qui doivent être l'objet de cet engagement (articles 3.1.1 et 4.1).
 - Qu'à défaut d'adhérer à l'entente, la rémunération du médecin pour les services qu'il dispense dans le cadre du régime est réduite selon les règles prévues à l'article 5 de l'entente (article 3.1.2).
 - Que la participation du médecin de moins de 15 ans de pratique aux AMP d'une ou de plusieurs régions régionales doit être de 12 heures par semaine, en moyenne ou, sur une base trimestrielle, de 132 heures. Celle du médecin de 15 ans mais de moins de 20 ans de pratique doit être de 6 heures par semaine en moyenne ou, sur une base trimestrielle, de 66 heures. Quant au médecin qui compte 20 ans ou plus de pratique, il peut être appelé à participer à des AMP mais juste si les besoins ne peuvent être comblés par des médecins de moins de 20 ans de pratique (article 4.3).
 - Qu'une réduction de 30 % s'applique à la rémunération versée pendant un trimestre et provenant des activités professionnelles autres que celles effectuées dans des AMP exercées dans les urgences, les soins de courte durée des hôpitaux, dans un CHSLD, un centre de réadaptation ou dans le cadre d'un programme de soutien à domicile d'un CLSC, ou dans le service d'obstétrique d'un centre exploité par un établissement. Cette réduction s'applique dans les cas suivants (article 5) :
 - le médecin n'a pas adhéré à l'Entente sur les AMP quel que soit son nombre d'années de pratique ;
 - le médecin ne respecte pas le volume d'activités apparaissant à son engagement pendant deux trimestres consécutifs ;
 - le médecin de 20 ans de pratique ou plus qui ne respecte pas son engagement.

¹⁴ En vertu de l'article 16.01 de l'Entente relative à l'assurance maladie et à l'assurance hospitalisation intervenue entre le MSSS et la FMOQ : « Tout médecin est réputé participant au régime d'assurance maladie. (...) Un médecin peut opter pour le désengagement ou la non-participation. (...) »

-
- La procédure suivante est suivie pour appliquer cette réduction de rémunération (article 5.2) :
 - en cas de non adhésion à l'Entente sur les AMP : c'est la RAMQ qui applique la réduction. Elle en avise ensuite le département régional de médecine générale (« DRMG ») de la régie régionale concernée ou, le cas échéant, le comité paritaire (lorsque les AMP se situent dans le cadre d'une entente de jumelage, de parrainage ou du mécanisme de dépannage prévu à l'article 30 de l'Entente générale) ;
 - en cas de non respect du volume d'AMP : le DRMG de la régie régionale concernée ou, le cas échéant, le comité paritaire, demande à la RAMQ d'appliquer la réduction à partir du début du trimestre suivant cette demande. Il est à noter que le DRMG ne reçoit qu'annuellement de la RAMQ le profil de pratique des médecins inscrits auprès de lui converti en heures-services et c'est alors qu'il peut s'assurer du respect de leurs engagements en vertu de l'Entente¹⁵. La RAMQ applique la réduction jusqu'au début du trimestre suivant la demande du DRMG ou du comité paritaire de rajustement de la pratique du médecin conformément à son engagement ;
 - en cas de non respect de l'Entente par un médecin de 20 ans de pratique ou plus : la RAMQ applique la réduction sur demande du DRMG concerné et avec l'approbation du comité paritaire ;
 - de façon exceptionnelle, le comité paritaire peut, après avis du DRMG de la régie régionale, exempter un médecin de l'application de la réduction pour des raisons non prévues par l'entente.

Étant donné que la RAMQ ne transmet qu'annuellement au DRMG le profil de pratique des médecins inscrits auprès de lui, le DRMG n'est pas en mesure d'évaluer avant un moment si un médecin a contrevenu à l'Entente sur les AMP. Lorsqu'il constate qu'il y a eu contravention, il y a donc des chances que cette situation soit rentrée dans l'ordre et n'ait duré que pendant un laps de temps déterminé. Cela explique sans doute pourquoi, dans le cas sous étude, la RAMQ n'ait pas procédé à appliquer la réduction de rémunération en suivant à la lettre le processus prévu au paragraphe 5.2 de l'Entente sur les AMP et ait plutôt procédé à réclamer au médecin un montant forfaitaire

¹⁵ Voir la version papier au dossier d'une présentation Powerpoint faite par la FMOQ au sujet de l'Entente sur les AMP.

correspondant au pourcentage de 30 % de la rémunération reçue en trop pendant les périodes au cours desquelles il n'avait pas respecté l'Entente.

L'Entente sur les AMP ne qualifie pas d'amende ou de pénalité la réduction de rémunération de 30 % à laquelle font face les médecins qui ne respectent pas leurs engagements quant au volume d'AMP qu'ils doivent effectuer. Cependant, dans son avis transmis au médecin dans la situation soumise, la RAMQ qualifie cette réduction de rémunération de pénalité et c'est ainsi que le ministre François Legault la décrivait lors de l'adoption du principe du projet de loi 142¹⁶. De plus, le Contentieux de la FMOQ qualifiait aussi de pénalité cette réduction de rémunération¹⁷.

Faut-il absolument que l'Entente désigne spécifiquement la réduction de rémunération comme une amende ou une pénalité pour que cette réduction en soit une du point de vue fiscal?

En fait, le problème n'est pas à ce niveau. En effet, cette exigence qu'un montant soit désigné comme une amende ou une pénalité pour en être une aux fins fiscales apparaît dans un document budgétaire¹⁸. Les textes législatifs réfèrent plutôt à une amende ou une pénalité imposée en vertu d'une loi d'un pays ou d'un état, d'une province, d'un territoire ou de toute autre subdivision politique d'un tel pays. Donc, il faut plutôt se demander si la réduction de rémunération constitue une amende ou une pénalité imposée en vertu d'une loi (du Québec en l'occurrence).

Le Petit Robert électronique définit les mots « amende », « pénalité », « sanction » et « imposer » comme suit :

Amende : « **1** Peine pécuniaire prononcée en matière civile, pénale ou fiscale, consistant dans le paiement d'une somme d'argent au Trésor public. contravention, P.-V. *Amende par jour de retard.* astreinte. *Une amende de 250 francs. Condamner à une amende. Encourir une amende. Sous peine*

¹⁶ <http://www.assnat.qc.ca/fra/publications/debats/journal/ch/021127.htm> (M. François Legault, 11h20 (dernier paragraphe) et 11h30 (avant-dernier paragraphe). M. Legault parlait aussi de « pénalité salariale » dans une entrevue au journal Le Devoir après le dépôt du projet de loi 142 : <http://www.ledevoir.com/2002/11/08/12961.html>

¹⁷ Document intitulé « *Lignes directrices et situations d'exception en matière d'activités médicales particulières (AMP)* » :

[http://www.fmoq.org/Documents/MedecinDuQuebec/octobre-2001/125-](http://www.fmoq.org/Documents/MedecinDuQuebec/octobre-2001/125-127Contentieux1001.pdf#search=%22avis%20de%20p%C3%A9nalit%C3%A9%20RAMQ%20AMP%22)

[127Contentieux1001.pdf#search=%22avis%20de%20p%C3%A9nalit%C3%A9%20RAMQ%20AMP%22](http://www.fmoq.org/Documents/MedecinDuQuebec/octobre-2001/125-127Contentieux1001.pdf#search=%22avis%20de%20p%C3%A9nalit%C3%A9%20RAMQ%20AMP%22)

¹⁸ Voir note 4.

d'amende. Sanction pécuniaire infligée à qqn. — Loc. fam. *Vous serez (mis) à l'amende*, se dit pour menacer de quelque punition légère ou fictive. »

Pénalité : « **2** Cour. Peine; spécialt Sanction pécuniaire appliquée par l'administration. *Pénalité pour retard de paiement de l'impôt*. »

Sanction : « **1** Dr. Peine ou récompense prévue pour assurer l'exécution d'une loi. *Sanction pénale*. Didact. Peine ou récompense attachée à une interdiction ou à un ordre, au mérite ou au démérite. *Morale sans obligation* ni sanction*. **2** Cour. Peine établie par une loi pour réprimer une infraction. amende, condamnation, répression. *Avertissements et sanctions*. Mesure répressive attachée à un ordre non exécuté, une défense transgressée. *Prendre des sanctions contre un élève (punir, sévir)*. »

Imposer : « **1** Faire payer autoritairement. *Imposer un tribut, une contribution*. **2** Faire payer à (qqn), assujettir à l'impôt. *Imposer le capital*. *Être imposé sur ses bénéfices*. *Imposer une marchandise* : percevoir sur elle des taxes, des droits. taxer. »

Dans le cas présent, le médecin qui ne respecte pas ses engagements pris en vertu de l'Entente sur les AMP sait que la rémunération à laquelle il aurait droit par ailleurs sera réduite automatiquement de 30 % après que le processus administratif précité ait été suivi. Il n'a droit qu'à 70 % de la rémunération à laquelle il aurait droit autrement et il s'expose ce faisant à une réclamation en répétition de l'indu par la RAMQ. Cela se fait après qu'il ait déjà reçu ses émoluments, ce qui l'oblige à rembourser une partie de ses honoraires à la RAMQ.

Cette réduction de rémunération constitue une sanction, car elle a pour but de réprimer toute transgression aux engagements pris en vertu de l'Entente afin d'assurer que ses objectifs soient atteints. Il s'agit d'une sanction monétaire car elle est chiffrable (30 % de la rémunération gagnée pendant chaque trimestre au cours duquel l'Entente ne fut pas respectée). De plus, cette sanction pénalise le médecin, car elle le prive d'une partie de la rémunération à laquelle il aurait autrement eu droit. Il s'agit donc d'une pénalité. Ce résultat est cohérent avec la façon dont les parties à l'Entente sur les AMP ont qualifié cette sanction à l'époque de l'adoption du projet de loi 142 et de la signature de l'Entente¹⁹.

¹⁹ Voir notes 17 et 18.

Cependant, il ne s'agit pas d'une pénalité imposée, car le document qui en prévoit l'application n'est pas une loi mais une entente. L'usage du verbe imposer implique un rapport de force qui est incompatible avec le fait de consentir par entente à une réduction de rémunération en cas de contravention aux engagements pris en vertu de ce document. L'ajout de l'article 421.9 à la LI pour interdire la déduction d'une amende ou d'une pénalité prévoit d'ailleurs que ces dernières doivent avoir été imposées par une loi.

En conséquence, nous sommes d'avis que la réduction de rémunération imposée aux médecins contrevenant à leurs engagements pris en vertu de l'Entente sur les AMP ne constitue pas une amende ou une pénalité imposée en vertu d'une loi et que le nouvel article 421.9 de la LI ne s'applique pas en l'espèce.

Cela étant, quel traitement fiscal applique-t-on à cette réduction de rémunération? Est-ce que la réduction est une dépense d'entreprise?

Une dépense d'entreprise est une dépense qui fait partie du processus générateur de revenus²⁰ de l'entreprise.

La rémunération des médecins omnipraticiens au Québec est régie par l'Entente générale relative à l'assurance maladie et à l'assurance hospitalisation convenue entre le ministre

²⁰ *Johns-Mansville Canada Inc. v. R.*, [1985] 2 R.C.S. 46, paragraphes 14 et 15. : « 14. Le Conseil privé a appliqué un autre critère dans la caractérisation des dépenses dans l'arrêt *B.P. Australia Ltd.*, précité, à la p. 271: [TRADUCTION] Enfin, les dépenses ont-elles été engagées à l'égard de l'entreprise qui devait générer les profits ou faisaient-elles partie du processus générateur de revenus? Cette question est tout spécialement pertinente vu les circonstances du présent pourvoi. Le Conseil privé a répondu qu'il fallait considérer la dépense non pas comme engagée à l'égard de l'entreprise, mais plutôt comme faisant partie du processus générateur de revenus. À la page 273, lorsqu'il examine la façon dont l'avantage tiré de la dépense devait être utilisé, lord Pearce affirme que cet avantage devait être utilisé [TRADUCTION] "dans le cadre de l'effort soutenu qui est déployé en vue d'obtenir des commandes et de vendre de l'essence". À mon avis, on en arrive au même résultat dans les circonstances du présent pourvoi. L'extraction du minerai constitue manifestement un effort soutenu qui forme l'occupation principale de la contribuable et la dépense faite en l'espèce, comme en fait foi son caractère répétitif d'année en année et son rôle dans le processus d'extraction du minerai, fait partie des opérations essentielles de la contribuable visant à générer des profits.

15. À la page 647 de l'arrêt *Hallstroms [Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation (1946), 72 C.L.R. 634]*, le juge Dixon, tel était alors son titre, dit, à propos de la différence entre les dépenses de capital et les dépenses d'exploitation, que la distinction tient à la différence:

[TRADUCTION] entre l'acquisition des moyens de production et leur usage; entre l'établissement ou l'extension de l'entreprise et son exploitation; entre les instruments de travail et l'exécution régulière des travaux ...; entre une entreprise et l'effort soutenu de ceux qui en font partie. »

de la Santé et des Services sociaux et la FMOQ²¹. L'Entente sur les AMP est venue préciser les règles de rémunération en conditionnant la rémunération à 100 % des médecins omnipraticiens à l'exécution par eux d'engagements dans des AMP. L'exécution ou l'inexécution des AMP fait partie intégrante de l'exercice par les omnipraticiens du Québec de leur profession. En effet, si un médecin contrevient à ses engagements au plan des AMP, c'est parce qu'il a exercé d'autres activités professionnelles (exemple : parce qu'il a fait un plus grand nombre d'heures en clinique privée et moins d'heures au sein de l'urgence d'un hôpital).

Par analogie avec l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans *65302 British Columbia Limited v. R.*, on peut soutenir qu'en l'espèce, le médecin n'a pas respecté son quota d'AMP, mais qu'il l'a fait dans l'exercice de sa profession.

Cela étant, le remboursement par un médecin omnipraticien de la rémunération qu'il a reçue en trop du fait qu'il n'a pas respecté ses engagements quant aux AMP s'intègre dans le processus générateur de son revenu d'entreprise et constitue en conséquence une dépense d'entreprise déductible de son revenu pour l'année d'imposition au cours de laquelle elle est devenue payable²² (article 128 de la LI).

2.- a) Description de la deuxième situation soumise :

La RAMQ réclame à un médecin un montant qu'elle lui aurait versé en trop à titre de rémunération en vertu de l'Entente générale sur l'assurance maladie pour la période du ***** au *****. Elle réclame aussi des intérêts sur le trop versé. Le capital remboursé est de ***** \$ et les intérêts sur ce montant de ***** \$.

Vous nous demandez si les montants remboursés sont déductibles?

b) Notre interprétation :

En ce qui a trait au capital du montant remboursé, je suis d'avis qu'il constitue une dépense d'entreprise déductible des revenus du médecin en vertu de l'article 128 de la LI pour les motifs exposés dans le cadre du traitement de la 1^{re} situation soumise.

Quant aux intérêts, ils n'ont pas été payés sur un emprunt utilisé pour gagner un revenu d'entreprise ou de biens ou sur un montant dû pour acquérir un bien en vue de gagner un

²¹ Voir note 14.

²² À ce propos, nous vous référons par analogie à une interprétation de la DLI datée du 4 octobre 2005 dans le dossier 05-0104256.

- 12 -

revenu en provenant ou un revenu d'entreprise. Suivant la LAM²³, ils sont calculés en fonction du taux d'intérêt prévu à l'article 28 de la *Loi sur le ministère du Revenu* (L.R.Q. c. M-31). Ils ne sont donc pas déductibles en vertu de l'article 160 de la LI. Mais par ailleurs, depuis l'arrêt *Gifford*²⁴ de la Cour suprême du Canada, il est maintenant clair que l'article 160 de la LI n'est pas la seule disposition de la LI permettant la déduction des intérêts. Ces derniers sont déductibles notamment s'ils sont payés pour gagner du revenu d'entreprise (article 128 de la LI) et qu'ils ne constituent pas un paiement fait à titre de capital dont la déduction est interdite par l'article 129 de la LI.

En l'espèce, les intérêts payés par le médecin ne s'ajoutent pas au capital financier du médecin et ils sont payés dans le cours du processus générateur des revenus d'entreprise du médecin. En conséquence, ils sont déductibles par le médecin à titre de dépense d'entreprise²⁵ pour l'année d'imposition au cours de laquelle ils étaient payables.

²³ Article 52.1.

²⁴ *Gifford c. La Reine*, [2004] 1 R.C.S. 411 (CSC), paragraphe 37.

²⁵ Article 128 de la LI.