



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

**EXPÉDITEUR** : \*\*\*\*\*  
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX PARTICULIERS

**DATE** : LE 18 NOVEMBRE 2013

**OBJET** : **APPLICATION DES ARTICLES 40, 42 ET 737.25 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS  
N/RÉF. : 13-019220-001**

---

La présente est pour répondre à votre demande d'interprétation \*\*\*\*\* concernant l'application des articles 40, 42 et 737.25 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

Vous nous demandez, essentiellement, trois choses.

Dans un premier temps, vous souhaitez que nous vous confirmions qu'en raison de l'utilisation des mots « qui n'a pas droit à la déduction prévue à l'article 737.25 » à l'article 42 de la LI, un particulier ne peut se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 42 de la LI en ne réclamant pas la déduction prévue à l'article 737.25 de la LI à laquelle il a droit, lorsque cela est plus avantageux pour lui. Revenu Québec a déjà rapporté la position obtenue du ministère des Finances du Québec confirmant ce propos, selon laquelle le libellé de l'article 42 de la LI reflète adéquatement la politique fiscale du gouvernement. Cet article n'a pas été modifié depuis.

Dans un second temps, vous nous demandez de vous confirmer, dans le contexte d'une situation de fait particulière où toutes les conditions d'application des articles 737.25 et 737.26 de la LI sont respectées, qu'une allocation reçue par un particulier servant à couvrir des frais d'hébergement, de repas et de transport (avion, taxi, location d'automobile) ne peut être considérée faire partie d'une indemnité pour séjour hors du Canada pour l'application des articles 737.25 et 737.26 de la LI et qu'elle est plutôt visée par l'article 40 de la LI.

À cet égard, l'article 737.24 de la LI prévoit que l'expression « revenu de base » désigne, relativement à un emploi, le revenu provenant de cet emploi, calculé avant toute déduction dans le calcul du revenu provenant de cet emploi en vertu du chapitre III du titre II du livre III de la Partie I de la LI (dans le calcul de revenu net) et sans tenir compte d'une indemnité pour séjour hors du Canada ni, sauf dans la définition de l'expression « indemnité de base », de la partie de tout autre montant inclus dans le calcul de ce revenu qui fait l'objet d'une déduction dans le calcul du revenu imposable autre que la déduction pour emploi à l'étranger prévue à l'article 737.25 de la LI.

---

Ainsi, nous sommes d'avis qu'une allocation qui n'est pas incluse dans le calcul du revenu provenant d'un emploi d'un particulier par l'application de l'article 40 de la LI ne fait pas partie du revenu provenant de cet emploi avant toute déduction en vertu du chapitre III du titre II du livre III de la Partie I et qu'elle ne peut, de ce fait, se qualifier d'indemnité pour séjour hors du Canada. En raison de la formule prévue au premier alinéa de l'article 737.26 de la LI, il n'est jamais plus avantageux pour un particulier d'inclure dans le calcul de son revenu provenant d'un emploi une allocation qui est visée par l'article 40 de la LI pour plutôt profiter de la déduction prévue à l'article 737.25 de la LI à l'égard de cette allocation que de profiter de l'application de l'article 40 de la LI. Dans la mesure où, dans la situation de fait qui vous occupe, les conditions d'application de l'article 40 de la LI sont toutes respectées, le particulier ne peut subir aucun préjudice de l'application de l'article 40 de la LI.

En raison du caractère succinct des informations portées à notre connaissance, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur l'application de l'article 40 de la LI à l'égard de l'allocation en l'espèce. Toutefois, dans la mesure où les conditions d'application de l'article 40 de la LI ne sont pas respectées, l'allocation pourrait, à notre avis, être considérée faire partie d'une indemnité pour séjour hors du Canada pour l'application des articles 737.25 et 737.26 de la LI compte tenu que toutes les conditions d'application de ces dispositions sont respectées.

Finalement, vous vous interrogez à savoir si, dans une autre situation de fait particulière, une allocation reçue sous la forme d'un *per diem* par un particulier qui effectue un séjour à l'étranger est visée par l'article 40 de la LI ou si elle doit plutôt être considérée faire partie d'une indemnité pour séjour hors du Canada pour l'application des articles 737.25 et 737.26 de la LI, en prenant pour acquis que toutes les conditions d'application de ces dispositions sont respectées. Vous précisez que cette allocation comporte deux composantes, que vous exposez comme suit :

« Allocation aux sur-frais

Montant de 9,90 CAN par jour : Peut varier à tous les mois selon le taux de change en cours. Les salariés en provenance des autres studios/filiales (France, Canada, USA, UK, Espagne, Italie, Suède, Allemagne, Singapour), recevront une « participation aux sur-frais » forfaitaire permettant de couvrir les sur-frais, c'est à dire les dépenses que la personne n'aurait pas eu si elle était restée dans son pays d'origine, telles que : Les commissions bancaires, laveries, transports en commun, nouvel abonnement Internet.

10 % du salaire brut de l'employé

Tient compte du niveau de responsabilité et du niveau de vie des employés pour ses dépenses encourues à l'étranger. Il s'agit d'une façon neutre de tenir compte du niveau de vie de l'employé. Par exemple : compenser pour l'écart d'un panier de biens de consommation dans le pays d'accueil. ».

Vous demandez aussi s'il doit être considéré que cette allocation n'est pas raisonnable, pour l'application du paragraphe *b* de l'article 40 de la LI, en raison du seul fait que le *per diem* est calculé en fonction du salaire brut de l'employé. Dans la négative, vous demandez s'il devrait être considéré que l'allocation n'est pas raisonnable dans la mesure où le *per diem* représente un pourcentage du salaire brut pouvant varier d'un employé à l'autre. Il appert des documents portés à notre connaissance que le *per diem* n'est payé qu'aux employés qui effectuent des séjours à l'étranger.

Quant à savoir si l'article 40 de la LI doit s'appliquer à l'égard de cette allocation ou si celle-ci doit plutôt être considérée faire partie d'une indemnité pour séjour hors du Canada pour l'application des articles 737.25 et 737.26 de la LI, nous vous référons à la réponse rendue à l'égard de la question précédente. Comme dans cette dernière situation, nous sommes d'avis que l'allocation pourrait être considérée comme une indemnité pour séjour à l'étranger pour l'application des articles 737.25 et 737.26 de la LI dans la mesure où les conditions prévues par l'article 40 de la LI ne sont pas respectées.

Par ailleurs, nous tenons à préciser qu'il ne doit pas être considéré qu'une allocation qu'un employé reçoit n'est pas raisonnable du seul fait qu'elle représente un pourcentage de son salaire brut. Pour que l'allocation soit considérée raisonnable, nous sommes d'avis que l'employeur doit toutefois être en mesure de démontrer qu'une relation existe entre le montant du revenu brut gagné par cet employé et les dépenses qu'elle vise à couvrir qui sont susceptibles d'être engagées par lui et que le pourcentage utilisé représente une estimation raisonnable de ces dépenses.