



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 10 OCTOBRE 2014

OBJET : **PENSION ALIMENTAIRE**
N/RÉF. : 14-022798-001

La présente est pour répondre à votre demande d'interprétation ***** concernant le traitement fiscal d'un montant payable à titre de pension alimentaire net d'impôt. Plus particulièrement, vous faites référence à la situation précise d'un contribuable tenu au paiement d'un tel montant en vertu d'une ordonnance rendue le ***** 1996 dans le cadre d'un divorce et rédigée comme suit :

« [...]

- 9) THE Applicant agrees to pay an Alimentary Allowance, the sum of \$***** per month to the Defendant for herself and their said minor children at Defendant's residence and payable in two equal payments of \$***** each on the 1st ad [*sic*] 15th day of each month;

THE Applicant shall also pay the Municipal and School Taxes and the costs of all school, sport and social activities for the four (4) minor children only;

- 10) THE said Alimentary Allowance shall be indexed according to law on January 1st of each year in accordance with Article 590 of the Civil Code of the Province of Quebec, the first indexation to take place as and from January 1st, 1996;

- 11) THE said sum of \$***** per month for the Alimentary Allowance is a net amount after Federal and Provincial taxes, and, if any, such taxes shall be paid by the Applicant;

[...] ».

Nous comprenons de votre demande que le contribuable verse ainsi ***** \$ par mois à son ex-conjointe qui, elle, inclut ce montant dans le calcul de son revenu. Une fois les déclarations de revenus de celle-ci produites pour une année d'imposition, le contribuable paie directement l'impôt fédéral et québécois dû en relation avec les montants de ***** \$ qu'il lui a payés mensuellement. Le contribuable déduit, dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition suivante, le montant qu'il a ainsi payé au titre de l'impôt de son ex-conjointe. Vous nous avez par ailleurs informés que l'ex-conjointe du contribuable n'inclut pas, dans le calcul de son revenu pour cette même année d'imposition, un montant équivalent à celui déduit par le contribuable.

Vous nous demandez si le contribuable peut déduire, à titre de pension alimentaire, un montant qu'il paie au titre de l'impôt dû par son ex-conjointe en relation avec les montants de ***** \$ qu'il a payés mensuellement et si celle-ci doit inclure, au même titre, un tel montant dans le calcul de son revenu.

L'article 336.0.3 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », prévoit essentiellement qu'un contribuable peut déduire, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, l'ensemble des montants dont chacun représente une pension alimentaire qu'il a payée, après le 31 décembre 1996 et avant la fin de l'année, à une personne donnée dont il vivait séparé au moment où cette pension a été payée, sauf les montants qui représentent une pension alimentaire pour l'entretien d'un enfant et sauf les montants qui représentent une pension alimentaire déductible dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition antérieure. L'article 312.4 de la LI prévoit, réciproquement, qu'un contribuable doit inclure dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, de tels montants de pension alimentaire qu'il a reçus.

En vertu des articles 336.0.2 et 312.3 de la LI, l'expression « pension alimentaire » désigne, sommairement, un montant à payer ou à recevoir, selon le cas, à titre d'allocation périodique pour l'entretien du bénéficiaire, d'un enfant du bénéficiaire ou des deux à la fois, si le bénéficiaire peut utiliser le montant à sa discrétion et que, selon le cas :

- soit le bénéficiaire est le conjoint ou l'ex-conjoint du payeur dont il vit séparé en raison de l'échec de leur mariage et le montant est à payer en vertu d'une ordonnance d'un tribunal compétent ou d'une entente écrite;
- soit le payeur est le père ou la mère d'un enfant du bénéficiaire et le montant est à payer en vertu d'une ordonnance d'un tribunal compétent conformément à une loi d'une province.

La question est donc ici de savoir si le montant payé par le contribuable et reçu par son ex-conjointe au titre de l'impôt constitue une « pension alimentaire » au sens des articles 336.0.2 et 312.3 de la LI.

La Cour canadienne de l'impôt s'est penchée sur la question dans l'affaire *Galbraith*¹. Dans cette affaire, toutefois, les impôts relatifs à la pension alimentaire sont payés au bénéficiaire. La Cour statue que le paiement annuel de ces impôts constitue une allocation périodique pour l'entretien du bénéficiaire et qu'il est une « pension alimentaire » au sens du paragraphe 56.1(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), ci-après désignée « LIR ».

Les faits du cas présent se distinguent toutefois de ceux de l'affaire *Galbraith* en ce que le contribuable paie les impôts directement aux autorités fiscales.

Dans l'affaire *Gagnon*², la Cour suprême du Canada a corrigé partiellement la définition que donnait la Cour d'appel fédérale à la notion d'« allocation » dans l'affaire *Pascoe*³ pour prévoir que le bénéficiaire doit être en mesure de l'utiliser pour son propre bénéfice sans égard aux restrictions qui lui sont imposées quant à la manière de l'utiliser et d'en bénéficier⁴.

Comme le rappelle la Cour dans l'affaire *Galbraith*, la définition de l'expression « pension alimentaire » prévue au paragraphe 60(b) de la LIR fut modifiée après l'arrêt *Gagnon* pour prévoir que le bénéficiaire doit pouvoir utiliser le montant à sa discrétion. Au Québec, l'essence de cette modification se retrouve aujourd'hui dans la définition de l'expression « pension alimentaire » prévue au premier alinéa de l'article 336.0.2 et à l'article 312.3 de la LI⁵.

¹ *Gail Galbraith c. Her Majesty the Queen*, 2006 DTC 3648 (CCI – Procédure informelle).

² *Jean-Paul Gagnon c. Her Majesty The Queen*, 86 DTC 6179 (CSC).

³ *Her Majesty The Queen c. Morton Pascoe*, 75 DTC 5427 (CAF).

⁴ *Jean-Paul Gagnon c. Her Majesty The Queen*, précitée, note 2, p. 6182 : « According to the definition in *Pascoe*, for a sum of money to be regarded as an "allowance" it must meet three conditions : (1) the amount must be limited and predetermined; (2) the amount must be paid to enable the recipient to discharge a certain type of expense; (3) the amount must be at the complete disposition of the recipient, who is not required to account for it to anyone. » (nous soulignons), à la p. 6183 : « What matters is not the way in which a taxpayer may dispose of, or be required to dispose of, the amounts he receives, but rather the fact of whether he can dispose of them or not. », et à la p. 6184 : « Seen in this context, the third condition imposed by *Pascoe* must be corrected : for an amount to be an allowance within the meaning of s. 60(b) of the *Income Tax Act*, the recipient must be able to dispose of it completely for his own benefit, regardless of the restrictions imposed on him as to the way in which he disposes of it and benefits from it. » (nous soulignons).

⁵ L'utilisation de l'expression « utiliser le montant à sa discrétion » dans ces dispositions semble être inspirée des mots de la Cour dans l'affaire *Morton Pascoe*, précitée, note 3, à la p. 5428 : « A payment in satisfaction of an obligation to indemnify or reimburse someone or to defray his or her actual expenses is not an allowance; it is not a sum allowed to the recipient to be applied in his or her discretion to certain kinds of expense. » (nous soulignons).

En l'espèce, compte tenu du fait que l'impôt est payé par le contribuable directement aux autorités fiscales plutôt qu'au bénéficiaire, nous ne pouvons conclure, au même titre que la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Galbraith* et pour l'application de l'impôt sur le revenu québécois, que ce montant d'impôt est payé à titre d'allocation périodique pour l'entretien du bénéficiaire que ce dernier peut utiliser à sa discrétion. Ce montant n'est donc pas une « pension alimentaire » au sens de la définition donnée à cette expression au premier alinéa de l'article 336.0.2 ou à l'article 312.3 de la LI, selon le cas.

Or, l'article 336.1 de la LI prévoit que lorsqu'un montant, qui n'est pas une pension alimentaire par ailleurs, est devenu à payer dans une année d'imposition par un contribuable en vertu d'une ordonnance d'un tribunal compétent ou d'une entente écrite, à l'égard d'une dépense engagée dans l'année ou dans l'année d'imposition précédente pour l'entretien d'une personne décrite au deuxième alinéa, d'un enfant sous sa garde ou à la fois de cette personne et d'un tel enfant et que l'ordonnance ou l'entente prévoit que le paragraphe 2 de chacun des articles 56.1 et 60.1 de la LIR s'applique à un montant payé ou à payer en vertu de l'ordonnance ou de l'entente, l'excédent de l'ensemble des montants dont chacun est un tel montant devenu à payer sur le montant déterminé en vertu de l'article 336.3 est réputé, pour l'application du présent chapitre, un montant à payer par le contribuable à cette personne et à recevoir par elle à titre d'allocation périodique qu'elle peut utiliser à sa discrétion. L'article 313.0.1 de la LI prévoit une présomption similaire à l'égard du bénéficiaire du montant.

Dans l'affaire *Veilleux*⁶, la Cour d'appel fédérale a déterminé qu'il n'est pas nécessaire qu'il soit fait expressément référence aux articles 56.1 et 60.1 de la LIR dans l'entente ou l'ordonnance. Il suffit que celle-ci soit claire quant au fait qu'il est de l'intention des parties que le contribuable puisse déduire les montants de pension alimentaire qu'il paie et que le bénéficiaire soit tenu de les inclure dans le calcul de leur revenu respectif⁷. En l'espèce, l'ordonnance rendue le ***** 1996 ne remplit pas cette exigence.

⁶ *Gaston Veilleux c. Sa Majesté la Reine*, 2002 CAF 201 (CAF). La position exprimée dans cette affaire a été reconfirmée par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Jan Stohl c. Her Majesty the Queen*, 2008 DTC 6134 et récemment cité par la Cour canadienne de l'impôt, notamment dans l'affaire *Sylvain Poirier c. Her Majesty the Queen*, 2011 DTC 1346 (CCI – Procédure générale). Sans citer l'affaire *Veilleux*, la Cour canadienne de l'impôt en reprend le principe dans l'affaire *John E. Kuch c. Her Majesty the Queen*, 1012 DTC 1037 (CCI).

⁷ *Gaston Veilleux c. Sa Majesté la Reine*, précitée, note 6, au par. [25] : « En outre, compte tenu du but recherché par le législateur en adoptant les articles 56 et 60, l'interprétation des paragraphes 56.1(2) et 60.1(2), qui sont des instruments de mise en œuvre du principe des articles 56 et 60, requiert que l'on tienne compte de l'intention des parties en rédigeant et signant l'accord écrit qui gouvernera au plan financier leurs relations après divorce. [...] Dans la recherche de cette intention et, par conséquent, de la connaissance et de la compréhension qu'elles ont de leurs obligations et leurs droits, l'accord écrit, s'il est clair, joue un rôle déterminant. Mais en cas d'ambiguïté ou de déficience du texte, deviennent pertinents à la recherche de cette intention et de cette connaissance les circonstances entourant la conclusion et la rédaction de l'accord ainsi que le comportement des parties suite à sa signature. Les buts combinés, rappelons-le, des articles 56 et 60 et des paragraphes 56.1(2) et 60.1(2) sont de permettre aux époux

Comme le requiert la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Veilleux* en cas d'ambiguïté ou de déficience du texte de l'entente ou de l'ordonnance, il devient pertinent d'apprécier, dans la recherche de l'intention des parties, les circonstances entourant la conclusion et la rédaction de l'accord ainsi que le comportement des parties suite à sa signature⁸. Dans le cas présent, le seul indice dont nous disposons réside dans le fait que le contribuable déduit, dans le calcul de son revenu, le montant qu'il paie au titre de l'impôt de son ex-conjointe en relation avec les montants de ***** \$ qu'il a payés mensuellement et que l'ex-conjointe n'inclut pas ce montant dans le calcul de son revenu.

Par conséquent, nous sommes d'avis, sur la base des informations dont nous disposons, que le montant payé par le contribuable au titre de l'impôt de son ex-conjointe en relation avec les montants de pension alimentaire de ***** \$ qu'il a payés mensuellement ne constitue pas une « pension alimentaire »⁹ qu'il peut déduire dans le calcul de son revenu en vertu de l'article 336.0.3 de la LI et que le bénéficiaire, son ex-conjointe, doit inclure dans le calcul de son revenu en vertu de l'article 312.4 de la LI.

divorcés de bénéficier d'un allègement de leur fardeau fiscal et de s'assurer qu'ils sont conscients et informés des conséquences qui en découlent pour l'un et l'autre. » (nous soulignons); *John E. Kuch c. Her Majesty the Queen*, précitée, note 6, au par. [8] : « The third provision, s. 60.1(2), is an exception to the general rule that the recipient have discretion as to use. It permits a deduction for payments to third parties if the relevant written agreement or court order specifies that the payments are to be taxable to the recipient and deductible to the payor. The relevant written agreement or court order is the document that provides for the support payment. ».

⁸ *Gaston Veilleux c. Sa Majesté la Reine*, précitée, note 7.

⁹ Voir aussi l'interprétation technique 2008-0302271I7, du 9 février 2009, dans laquelle l'Agence du revenu du Canada considère que le paiement, directement aux autorités fiscales, de l'impôt du bénéficiaire résultant de l'inclusion d'un montant de pension alimentaire dans le calcul de son revenu pour la seule année d'imposition 2004 n'est pas en soi une pension alimentaire parce que le montant n'est pas périodique et parce que le bénéficiaire n'a pas discrétion quant à son utilisation.